Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 137 del 15 giugno 1998 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Lunedì, 15 giugno 1998** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 108

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 4 giugno 1998, n. 141/E.

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, recante «Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali», come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137. Imposta regionale sulle attività produttive.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 4 giugno 1998, n. **141/E.**

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, recante «Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali», come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137. Imposta regionale sulle attività produttive.

Agli uffici unici delle entrate
Agli uffici distrettuali delle imposte dirette
Agli uffici dell'imposta sul valore aggiunto
Ai centri di servizio delle imposte dirette ed indirette
Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate
Alla Direzione generale degli affari generali e del pesonale
Al Dipartimento del territorio
All'Ufficio del segretario generale
Al Servizio centrale degli ispettori tributari
Al Comando generale della Guardia di finanza
Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri
Alla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome
Al Ministero degli interni
Al Ministero del tesoro - (Ragioneria generale)
All'ANCI

Premessa

L'art. 3, commi 143, 144 e 147 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, reca una delega al Governo per l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

A tale delega è stata data attuazione con il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, (articoli da 1 a 45) modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137.

Il citato decreto legislativo n. 446 del 1997, le cui disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio 1998, introduce profonde modifiche strutturali al sistema

tributario vigente, in quanto attua un significativo decentramento del prelievo dallo Stato alle regioni, dotando queste ultime dell'autonomia finanziaria necessaria per svolgere una diretta e responsabile politica di bilancio, presupposto di una evoluzione in senso federalista dell'assetto istituzionale dello Stato.

La riforma, entro il vincolo dell'invarianza del gettito complessivo, attua, altresì, una rilevante semplificazione del sistema tributario e contributivo, in quanto abolisce a far data dal 1° gennaio 1998:

- i contributi per il Servizio sanitario nazionale (compresa la cosiddetta "tassa sulla salute") e altri prelievi contributivi minori;
- l' imposta locale sui redditi;
- l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita Iva;
- l'Iciap;
- le tasse di concessione comunale.

In generale, la soppressione di una pluralità di prelievi con basi imponibili limitate e aliquote differenziate e l'istituzione di un'unica nuova imposta, con base imponibile piu ampia e aliquota uniforme, comportano un miglioramento dell'efficienza economica del sistema, riducendo gli effetti distorsivi sulle scelte allocative degli operatori.

L'IRAP assoggetta a tassazione il valore della produzione netta dei soggetti che abitualmente producono o scambiano beni ovvero prestano servizi. Sono, tra l'altro, soggetti passivi di detta imposta le società, gli enti e le persone fisiche che esercitano attività commerciali o agricole, gli esercenti arti e professioni, gli enti non commerciali e le amministrazioni pubbliche.

Ai fini dell'attribuzione delle risorse finanziarie correlate all'imposta regionale sulle attività produttive, qualora il soggetto passivo del tributo realizzi la produzione netta nel territorio di varie regioni, la base imponibile globale deve essere ripartita tra le medesime, con riferimento a taluni parametri (retribuzioni, estensione dei terreni, ecc.) in relazione alle diverse tipologie di contribuenti interessati (imprese industriali, mercantili e di servizi, banche, imprese agricole, ecc.). L'aliquota di base è fissata nella misura del 4,25 per cento salve le deroghe di carattere temporaneo per singoli settori (es. imprese agricole, banche e assicurazioni). A decorrere dal terzo anno successivo al 1998 (cioè dall'anno 2001) le regioni potranno esercitare la facoltà di maggiorare l'aliquota fino a un punto percentuale e di differenziarla tra categorie di contribuenti e tra settori di attività.

Il titolo I del predetto decreto legislativo n.446 del 1997, recante istituzione e disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive, può essere così suddiviso

1. **aspetti generali del tributo;**
2. **soggetti passivi;**
3. **base imponibile;**
4. **ripartizione territoriale della base imponibile;**
5. **agevolazioni ed esenzioni;**
6. **determinazione dell'imposta e detrazioni;**
7. **dichiarazione dei contribuenti e obblighi contabili;**
8. **riscossione dell'imposta;**
9. **accertamento, controlli e attribuzione del gettito;**
10. **sanzioni;**

11. disposizioni finali e transitorie.

Relativamente ai punti sopra indicati si forniscono i seguenti chiarimenti, con l'avvertenza che gli articoli menzionati senza ulteriori specificazioni sono quelli riferiti al decreto legislativo n. 446 del 1997, nel testo risultante a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo correttivo n. 137 del 1998, riportato in appendice alla presente circolare.

CAPITOLO I

Aspetti generali del tributo

1.1 Istituzione dell'imposta.

L'art. 1 istituisce l'IRAP e ne definisce i caratteri essenziali:

- di imposta locale, in quanto la stessa è applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna regione ;
- di imposta reale, oggettiva, che prende in esame non il soggetto di imposta ma le tipologie di attività esercitate dallo stesso, produttive di capacità contributiva;
- di imposta indeducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Si precisa che l'art. 43, comma 1, stabilisce che le disposizioni del decreto legislativo in esame, che fanno un generico rinvio alle regioni o al loro territorio, devono intendersi riferite, per le regioni Trentino-Alto Adige, alle province autonome di Trento e Bolzano o al loro territorio.

1.2 Presupposto dell'imposta

L'art. 2, comma 1, primo periodo, individua il presupposto dell'imposta, cioè il fatto al cui verificarsi sorge l'obbligo del pagamento del tributo. Il presupposto dell'IRAP è costituito dall'esercizio abituale di un'attività, autonomamente organizzata, diretta a produrre o scambiare beni o a prestare servizi, ancorchè tale attività non abbia carattere commerciale. Da tale

definizione consegue che, qualora dette attività vengano esercitate in modo occasionale, le stesse non rilevano ai fini dell'applicazione dell'IRAP.

Con riferimento alla locuzione "autonomamente organizzata", si precisa che l'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio d'impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato. E' il caso, ad esempio, dell'attività di collaborazione coordinata e continuativa che si configura soltanto laddove non vengano impiegati propri "mezzi organizzati" (cfr. art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR).

Il secondo periodo dello stesso art. 2, comma 1, completa la definizione del presupposto dell'imposta dando particolare rilievo all'elemento soggettivo rispetto a quello oggettivo (attività esercitata), in quanto stabilisce che l'attività svolta dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta. Pertanto, costituiscono presupposto d'imposta anche le attività svolte dalle Amministrazioni dello Stato che configurano l'esercizio di una pubblica funzione.

Va altresì osservato che dalla specifica definizione del presupposto dell'IRAP consegue che il nuovo tributo va tenuto distinto sia dalle imposte sui redditi, che assumono come presupposto il possesso di redditi, sia dall'Iva, che è un'imposta sui consumi, la quale si applica sulle cessioni di beni, sulle prestazioni di servizi e sulle importazioni oltre che sugli acquisti intracomunitari.

L'autonomia e la specificità del presupposto dell'IRAP, rispetto a quello relativo alle suddette imposte, si desumono anche dalle ragioni e dagli obiettivi che sono alla base del nuovo tributo.

1.3 Valore della produzione

L'art. 4, comma 1, stabilisce che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.

Da tale formulazione normativa emerge che la base imponibile del tributo è costituita dal "valore della produzione netta"; pertanto, in questa sede, si rende necessario fornire chiarimenti in ordine agli elementi costitutivi di detto valore.

Al riguardo va anzitutto rilevato che nell'ordinamento giuridico non è rinvenibile una definizione del valore della produzione anche se, nell'art. 2425 del cod. civ., relativamente ai soggetti tenuti alla redazione del bilancio, vengono analiticamente indicati nelle voci da A1) ad A5) i componenti del valore della produzione stessa.

Come già detto, la disposizione in esame assume quale base imponibile dell'imposta il valore della produzione al netto di taluni componenti che i successivi articoli individuano espressamente (cfr., in particolare, gli artt. 5, 6 e 7).

In particolare, per quanto riguarda le imprese industriali, tale base è costituita, come già detto, dal valore della produzione di cui alla lettera A) dell'art. 2425 del cod. civ., cioè dal valore dei beni e servizi prodotti nell'attività ordinaria dell'impresa, al netto dei costi sostenuti per l'acquisto dei beni (materie prime, merci, beni strumentali, ecc.) e servizi, di cui alla lettera B) di detto articolo, necessari per la produzione. Non sono pertanto deducibili, ad esempio, quei costi indicati alla voce B9 (salari, stipendi, oneri sociali, ecc.), che per la loro natura non sono suscettibili di deduzione proprio in coerenza con la finalità dell'imposta.

Tra i costi della produzione di cui alla predetta lettera B) non sono altresì ammessi in deduzione quelli relativi alle voci B10, lettera c) (altre svalutazioni delle immobilizzazioni), B10, lettera d) (svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide), B12 (accantonamento per rischi) e B13 (altri accantonamenti).

Trattasi di costi che attengono ad una fase eventuale e successiva a quella tipica della produzione e generalmente di natura estimativa.

Tali criteri verranno nel prosieguo analiticamente esaminati con riferimento alle varie categorie di soggetti destinatari del tributo.

1.4 Periodo d'imposta

L'art. 14 stabilisce che l'imposta è dovuta per periodi d'imposta a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Detta disposizione prevede inoltre che il periodo d'imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente, ai fini dell'IRAP, il periodo d'imposta è costituito, per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti ad esse equiparate, dall'anno solare (cfr. art. 7, comma 1, del TUIR), mentre per le società e gli enti soggetti all'IRPEG, il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo (cfr. art. 90, comma 2, del TUIR).

Per gli organi e le amministrazioni dello Stato, le regioni, le province e i comuni e gli altri enti pubblici indicati all'art. 88, comma 1, del TUIR, che non sono soggetti passivi dell'IRPEG, il periodo d'imposta, ai fini dell'IRAP, e costituito dall'anno solare.

1.5 Spettanza dell'imposta

L'art. 15 dispone che l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

Tale disposizione è coerente con la finalità del tributo che, come rilevato in premessa, è diretto al finanziamento delle regioni per la loro autonomia finanziaria necessaria per lo svolgimento dei propri compiti.

La disposizione in commento va altresì correlata con quanto stabilito nell'art. 4, comma 2, concernente la ripartizione del tributo di cui si dirà nel prosieguo.

1.6 Domicilio fiscale dei soggetti passivi

L'art. 21 stabilisce che ogni soggetto passivo si considera domiciliato nel comune nel quale ha il domicilio fiscale, secondo le disposizioni previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo, l'art. 58 del citato decreto stabilisce che agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato.

Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la

pubblica amministrazione, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato.

I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e, in mancanza, nel comune in cui esercitano la loro attività. Si ricorda che l'art. 59 del citato decreto n. 600 del 1973 fissa particolari criteri per l'individuazione del domicilio fiscale da parte dell'amministrazione finanziaria.

Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

1.7 Soppressione di taluni tributi e contributi

Come accennato in premessa, uno degli obiettivi che la nuova imposizione di tipo regionale intende perseguire è costituito dalla semplificazione del sistema tributario attuata mediante l'abolizione di alcuni importanti tributi e contributi.

Infatti, per effetto dell'art. 36, comma 1, con l'introduzione dell'IRAP vengono contestualmente abrogati (a decorrere dal 1 gennaio 1998, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) i seguenti tributi e contributi:

a) i contributi per il servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'art. 4 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85; il contributo dello 0,2 per cento di cui all'art. 1, terzo comma, della legge 31

dicembre 1961, n. 1443, e all'art. 20, ultimo comma, della legge 12 agosto 1962, n. 1338, nonchè la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi eccedente quella prevista per il finanziamento delle prestazioni economiche della predetta assicurazione di cui all'art. 27 della legge 9 marzo 1989, n. 88;

b) l'imposta locale sui redditi di cui al titolo III del TUIR;

c) l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, di cui al titolo I del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144;

d) la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, di cui all'art. 24 della tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995;

e) l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.

E' da ricordare che ai sensi dell'art. 51, a decorrere dal 1° gennaio 1998, sono altresì abolite le tasse sulle concessioni comunali di cui all'art. 8 del decreto-legge n. 702 del 1978. Inoltre, si fa presente che, ai sensi dello stesso art. 51, a decorrere dal 1° gennaio 1999, sono abrogate le tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta erariale di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli al P.R.A. nonchè l'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione di cui all'art.3, comma 48, della legge n. 549 del 1995.

1.8 Soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare

L'art. 37 dispone che, per i soggetti il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare, l'IRAP si applica a partire dal primo periodo di imposta con inizio successivo alla data del 1° gennaio 1998 e dal medesimo periodo d'imposta si considerano aboliti i tributi e contributi indicati nell'art. 36 di cui si è fatto cenno nel paragrafo precedente.

Per i predetti soggetti il cui periodo d'imposta abbia avuto inizio dopo il 30 settembre 1997 ed è in corso alla data del 1° gennaio 1998, la citata norma prevede che l'applicazione dell'IRAP decorre dall'inizio di detto periodo d'imposta. Per tale motivo, la norma stessa stabilisce, altresì, che detti soggetti possono scomputare dall'acconto IRAP dovuto per il 1998 i dodicesimi dell'ICIAP e della tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA relativi ai mesi interi compresi tra l'inizio del periodo d'imposta e il 31 dicembre 1997 nonché l'importo dei contributi al servizio sanitario nazionale eventualmente versati in relazione ai predetti mesi. Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso degli importi non scomputati.

1.9 Versamenti relativi a tributi e contributi soppressi

L'art. 36, comma 2, stabilisce che i versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti indicati nel comma 1 dello stesso art. 36, i cui presupposti di imposizione si siano verificati anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data. Tale disposizione riguarda non solo i contribuenti IRAP ma anche coloro i quali non assumono veste di soggetti passivi ai fini del nuovo tributo. Risulteranno pertanto dovuti, ad esempio, i versamenti a saldo dell'ILOR e dell'imposta sul patrimonio netto relativi al 1997.

1.10 Adeguamento dei trattati internazionali

Ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali, l'art. 44 prevede l'equiparazione dell'IRAP ai tributi aboliti.

Di fatto, tale norma investe l'operatività delle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sui redditi attualmente in vigore che, per la quasi totalità, annoverano anche l'ILOR tra le imposte cui si applicano.

Nelle convenzioni è previsto, conformemente al modello OCSE, che le Autorità competenti degli stati contraenti si comunicheranno le modifiche apportate alla propria legislazione ai fini dell'applicazione delle convenzioni stesse alle imposte di natura analoga o identica che si aggiungono o si sostituiscono a quelle già considerate.

A tale riguardo sono state prese iniziative nei confronti dei paesi esteri partners di trattato, portando a loro conoscenza la nuova imposta.

In relazione a ciò, l'IRAP potrà definitivamente ritenersi inclusa nel regime convenzionale al raggiungimento delle intese con le singole Autorità estere e nei limiti delle intese stesse.

In particolare, per quanto concerne gli Stati Uniti d'America è stato siglato un accordo temporaneo fra le amministrazioni fiscali italiana e statunitense, con il quale si è stabilito il trattamento dell'IRAP nell'ambito della vigente convenzione relativamente al primo periodo di imposta di applicazione del nuovo tributo; tale accordo peraltro continuerà ad applicarsi se entro il 1998 verrà concluso fra le Autorità competenti il nuovo trattato fiscale - per il quale sono attualmente in corso i negoziati - e fino all'entrata in vigore di tale nuovo trattato.

In base a tale accordo temporaneo, l'IRAP viene considerata come imposta cui si applica la vigente Convenzione; tuttavia, ai fini del riconoscimento del credito a riduzione dell'imposta sul reddito dovuta negli Stati Uniti, assume rilevanza solo una quota dell'IRAP attribuibile agli utili. Tale quota, in particolare, e determinata applicando all'IRAP stessa il rapporto fra "base imponibile rettificata" e base imponibile totale, intendendo per "base rettificata" la misura più elevata fra:

(a) zero, oppure

(b) base imponibile totale su cui è effettivamente applicata l'IRAP meno l'ammontare totale del costo del lavoro e degli interessi passivi non altrimenti presi in considerazione nella determinazione della base imponibile totale su cui è effettivamente applicata l'IRAP.

1.11 Giurisdizione delle controversie in materia di IRAP.

L'art. 22, in coerenza con quanto disposto dall'art. 2, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce espressamente che le controversie concernenti l'IRAP e le relative sanzioni sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie secondo le disposizioni del decreto legislativo medesimo.

CAPITOLO II

Ambito soggettivo di applicazione dell'imposta

2.1 Soggetti passivi dell'IRAP

Ai sensi dell'art. 3 sono soggetti passivi dell'IRAP coloro i quali esercitano abitualmente una o più attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Pertanto, qualora un soggetto eserciti contemporaneamente sia attività d'impresa che attività artistica o professionale, lo stesso dovrà determinare distintamente la base imponibile relativa a ciascuna attività.

Sono soggetti passivi dell'IRAP:

a) le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, residenti nel territorio dello Stato;

c) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a) e b) del TUIR (cioè le società di armamento e le società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale), residenti nel territorio dello Stato;

d) le persone fisiche titolari di reddito d'impresa di cui all'art. 51 del TUIR (cioè imprese individuali, imprese familiari e aziende coniugali non gestite in forma societaria), residenti nel territorio dello Stato;

e) gli esercenti attività di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1, del TUIR svolta sia in forma individuale che mediante società semplici ed equiparate (società di fatto e associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associatà di arti e professioni), residenti nel territorio dello Stato;

f) i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del TUIR, residenti nel territorio dello Stato. Sono tali i soggetti che esercitano le seguenti attività agricole:

- attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorchè non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso;

g) gli organi e le amministrazioni dello Stato, le regioni, le province e i comuni, le comunità montane, gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato.

Si precisa che anche ai fini dell'IRAP si applicano le disposizioni degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3 lett. d), e 87, comma 3, del TUIR, secondo cui si considerano residenti: a) le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile; b) le società di persone, le associazioni e le società di capitale e gli enti commerciali e non commerciali che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato;

h) rientrano nell'ambito applicativo dell'IRAP i soggetti non residenti che esercitano nel territorio dello Stato attività commerciali, arti e professioni o attività non commerciali, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero imprese agricole.

Infine, sono assoggettabili al tributo anche i soggetti in liquidazione volontaria o sottoposti in procedura fallimentare (fallimento e liquidazione coatta amministrativa) con esercizio provvisorio.

2.2 Soggetti esclusi

Non sono soggetti passivi dell'imposta, per espressa previsione dell'art. 3, comma 2:

- i fondi comuni di investimento, di cui alle leggi 23 marzo 1983, n. 77, 14 agosto 1993, n. 344 e 25 gennaio 1994, n. 86;
- i fondi pensione, di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124;

- il gruppo economico di interesse europeo (GEIE), di cui al decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, salvo quanto previsto all'art. 13 del decreto legislativo n. 446 in esame.

Sono altresì esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta i soggetti titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del TUIR, con volume di affari annuo non superiore a 5 milioni di lire (ovvero 15 milioni se operano in comuni montani), esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'IVA ai sensi dell'art. 34, comma 6. del D.P.R. n. 633 del 1973, come sostituito dall'art. 5, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313 e sempreché non abbiano rinunciato all'esonero.

In merito a quanto sopra, si fa presente che, per effetto dell'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, come sostituito dal citato D.Lgs. n. 313 del 1997, a decorrere dal 1° gennaio 1998, i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a lire 5 milioni, costituito per almeno due terzi dalla cessione di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A) del citato D.P.R. n. 633 del 1972, sono esonerati dal versamento dell'I.V.A e da tutti gli obblighi documentali e contabili compresa la dichiarazione annuale e devono soltanto numerare e conservare le fatture e bollette doganali ai sensi dell'art. 39 dello stesso D.P.R. n. 633 del 1972.

Considerato che il presupposto del tributo è costituito dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, ne consegue che sono esclusi dall'ambito applicativo dell'IRAP anche coloro i quali conseguono redditi di natura occasionale, sia d'impresa che di lavoro autonomo, di cui all'art. 81, comma 1, lett. i) ed l), del TUIR.

Risultano esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'IRAP anche coloro i quali esercitano attività che danno luogo ai redditi di cui all'art. 49, comma 2, del TUIR, considerati di lavoro autonomo ma non ricollegabili all'esercizio di arti e professioni. Si ricorda che sono tali quelli derivanti:

- dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. *Si considerano tali i rapporti* aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1 dell'art. 49 del TUIR, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita;
- dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
- dalle partecipazioni agli utili di cui alla lett. f) del comma 1 dell'art. 41 del TUIR (vale a dire contratti di associazioni in partecipazione, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- dall'attivita` di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349;
- dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91.

E' appena il caso di precisare che non rientrano nell'ambito applicativo dell'IRAP i soggetti che conseguono esclusivamente uno o più dei seguenti redditi:

a) fondiari, limitatamente al reddito dominicale dei terreni e a quello dei fabbricati;

b) diversi (ivi compresi quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere), di lavoro dipendente ed assimilati e di capitale.

Sono esclusi, altresì, dall'ambito applicativo dell'imposta:

- i soggetti che si avvalgono del regime fiscale sostitutivo previsto dal D.L. n. 357 del 1994, convertito dalla legge n. 489 dello stesso anno, atteso che in tale regime deve ritenersi ricompresa l'IRAP;
- gli incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta. Nei confronti di tali soggetti (che di regola svolgono detta attività in modo occasionale) qualora esercitino l'attività medesima abitualmente e con autonoma organizzazione non si individua comunque una base imponibile, non essendo gli stessi tenuti ad adempimenti contabili ai fini delle imposte sui redditi.

Infine, si fa presente che dal combinato disposto degli articoli 2 e 3 non assumono veste di soggetti passivi le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto di terreni o fabbricati.

2.3 GEIE

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, lett. e), i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) di cui al D.Lgs. n. 240 del 1991 non sono soggetti passivi d'imposta.

Tuttavia, agli effetti dell'imposta dovuta dai partecipanti, il valore della produzione netta di tali gruppi residenti o delle stabili organizzazioni di gruppi non residenti, determinato secondo le disposizioni dell'art. 5 è imputato a ciascun membro nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. Ciascun membro del gruppo è obbligato in solido con gli altri al versamento dell'imposta dovuta sul valore prodotto.

CAPITOLO III

3. DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

3.1 Cenni generali sulla base imponibile

La base imponibile dell'IRAP è determinata con differenti criteri a seconda della tipologia dei soggetti e della attività esercitata (es. attività d'impresa commerciale e agricola nonché attività artistica o professionale). Detti criteri sono contenuti negli artt. da 5 a 10, mentre il successivo art. 11 detta le disposizioni comuni applicabili alla generalità dei soggetti passivi.

In particolare, negli artt. da 5 a 7, vengono indicati i componenti positivi e negativi che concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP, distinguendo quelli riguardanti le imprese industriali, mercantili e di servizi (art. 5), quelli relativi alle banche e altri enti e società finanziari (art. 6) e, infine, quelli che interessano le imprese di assicurazione (art. 7).

Nei successivi articoli sono disciplinati i componenti positivi e negativi che concorrono a formare la base imponibile IRAP dei seguenti soggetti:

a) esercenti arti e professioni, sia in forma individuale che in forma di società semplice ed equiparate (art. 8);

b) produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del TUIR, di attività di allevamento di animali di cui all'art. 78 del TUIR nonché di attività di agriturismo di cui all'art. 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (art. 9);

c) enti privati non commerciali, anche relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, nonché organi e amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni e altri enti pubblici non commerciali (art. 10, commi 1, 2 e 3);

d) società ed enti commerciali e non commerciali non residenti (art. 10, comma 4).

Si ricorda, infine, che per i soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero nonchè per i soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato che svolgono in Italia attività rilevanti ai fini del tributo, per la determinazione della base imponibile si dovrà tenere conto delle disposizioni di cui all'art. 12.

Ciò premesso, si evidenzia che, in linea generale, i componenti positivi e negativi indicati negli articoli sopra richiamati assumono rilievo, per la determinazione della base imponibile IRAP in conformità delle norme del TUIR e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi (cfr. art. 11, com. 1).

Da quanto precede emerge che, ai predetti fini, occorre verificare se i componenti positivi e negativi, analiticamente indicati negli articoli da 5 a 10, assumono rilievo, ai fini delle imposte sui redditi.

Verificandosi tale condizione, i menzionati componenti rilevano ai fini dell'IRAP secondo i criteri di determinazione e di imputazione temporale propri delle imposte sui redditi; in caso contrario, invece, i predetti componenti assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile IRAP negli ammontari e secondo i criteri desumibili direttamente dai citati articoli da 5 a 10.

Qualora, invece, si sia in presenza di componenti positivi e negativi non inquadrabili tra quelli espressamente indicati negli articoli da 5 a 10 gli stessi non concorrono a formare la base imponibile IRAP ancorché rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

Tale soluzione deriva dall'esame coordinato degli articoli da 5 a 10, concernenti l'individuazione dei componenti positivi e negativi dell'IRAP, con

l'art. 11, riguardante la determinazione della base imponibile dell'IRAP, e dal parere espresso in proposito dalla Commissione parlamentare dei trenta, la quale ha richiamato l'attenzione sulla necessità di evitare che le "variazioni previste per le imposte erariali sui redditi siano acriticamente tutte adottate in relazione ad un'imposta, l'IRAP, che ha una diversa base imponibile e una diversa logica.".

3.2. Base imponibile dei soggetti esercenti attività d'impresa commerciale

Nel presente paragrafo vengono analiticamente esaminati i componenti positivi e negativi della base imponibile:

1. delle imprese industriali, mercantili e di servizi (art. 5)
2. delle banche e degli altri enti e società finanziari (art. 6)
3. delle imprese di assicurazione (art. 7).

3.2.1 Base imponibile delle imprese industriali, mercantili e di servizi.

3.2.1.1 Generalità

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, per le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b) del Tuir (ad esclusione delle banche e degli altri enti e società finanziarie e delle imprese di assicurazione) che ai sensi dell'art. 2425 del cod. civ. sono obbligati alla redazione del bilancio di esercizio secondo lo schema ivi previsto, la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lettera A) dello stesso art. 2425 del cod. civ. e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma.

Medesimi criteri di determinazione della base imponibile previsti per le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b) si applicano anche nei confronti dei soggetti che non sono tenuti allo schema di bilancio di cui all'art. 2425 del cod. civ.

Infatti, l'art. 5, comma 2, stabilisce che per i soggetti indicati all'art. 87, lett. a) e b), del Tuir non tenuti alla redazione del conto economico a norma dell'articolo 2425 del codice civile, la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma dei ricavi, dei proventi e degli altri componenti classificabili nelle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lett. A), dell'articolo 2425 del codice civile e la somma dei costi classificabili nei numeri 6, 7, 8, 10 lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma.

Infine, lo stesso comma 2 dell'art. 5 stabilisce che i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. b) (società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, del TUIR residenti nel territorio dello Stato nonché le persone fisiche titolari di redditi d'impresa residenti nel territorio dello Stato) determinano la base imponibile con gli stessi criteri previsti per i soggetti in contabilità ordinaria anche se in contabilità semplificata.

Pertanto, le imprese in contabilità semplificata, al fine di poter determinare la base imponibile ai fini dell'IRAP, dovranno procedere alla riclassificazione dei componenti positivi e negativi utilizzando lo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del cod. civ.

Si precisa che l'art. 11, comma 1, lett. a), stabilisce che i componenti positivi e negativi conseguiti o sostenuti in periodi d'imposta anteriori a quelli in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata, concorrono alla determinazione del

valore della produzione netta del periodo d'imposta in cui si verifica tale imputazione.

Per effetto di detta disposizione assumono rilievo ai fini dell'IRAP, le quote di componenti positivi e negativi che, pur non figurando nel conto economico dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo in commento e di quelli successivi essendo stati imputati nel conto economico di un precedente esercizio concorrono alla determinazione del reddito ai fini dell'IRPEG o dell'IRPEF nell'esercizio sopra citato o nei successivi. Analoghi criteri di imputazione temporale valgono per la cosiddetta imposta figurativa relativa al periodo d'imposta antecedente a quello di decorrenza dell'IRAP.

In sostanza, per detti componenti positivi e negativi si verifica una stretta coincidenza tra il regime previsto ai fini delle imposte sui redditi e quello previsto ai fini dell'IRAP. E' il caso, ad esempio, dei seguenti componenti rilevati ai fini dell'IRAP:

- quote di plusvalenze assoggettate a tassazione ai fini delle imposte dirette in più esercizi ai sensi dell'art. 54, comma 4, del TUIR;
- quote delle spese di manutenzione la cui deducibilità è rinviata ai sensi dell'art. 67, comma 7, del TUIR.

L'art. 11, comma 2, prevede che "le componenti positive e negative sono accertate in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili".

A tal fine assumono rilievo, per la determinazione della base imponibile dell'IRAP, i criteri contenuti nel documento interpretativo del principio contabile n. 12 (concernente "Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese

industriali, mercantili e di servizi) approvato dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili.

Occorre tuttavia precisare che l'eventuale collocazione di un componente negativo rilevante ai fini dell'IRAP in una voce di conto economico diversa da quella prevista in base ai criteri di classificazione di cui al citato principio contabile non ne pregiudica la deducibilità. Analogamente l'eventuale diversa collocazione nel conto economico di un componente positivo rilevante, non ne comporta l'intassabilità. Pertanto, se ad esempio il soggetto ha contabilizzato un determinato componente in modo diverso da quello previsto dai principi contabili ovvero ha effettuato errori in sede di imputazione di un componente in una voce del conto economico (ad esempio classificando un determinato costo deducibile in una voce non indicata tra quelle deducibili ai fini dell'IRAP) il contribuente potrà dedurre tale costo apportando le opportune riclassificazioni nella dichiarazione IRAP. Allo stesso modo, l'imputazione di un provento rilevante ai fini IRAP in una voce non indicata tra quelle tassabili ai fini della stessa imposta comporta l'assunzione di tale componente ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Va rilevato che laddove i componenti positivi e negativi, classificabili nelle voci di conto economico indicate nell'art. 5, rilevano, sia con riferimento al loro ammontare che alla loro imputazione temporale, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli stessi concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP nell'entità in cui sono espressi nel conto economico.

Qualora, invece, ferma restando la rilevanza sia ai fini del conto economico che ai fini delle imposte sui redditi dei componenti positivi e negativi, si accertino divergenze (in ordine all'ammontare e/o alla imputazione temporale) tra il conto economico e la disciplina delle imposte sui redditi, detti componenti

devono essere assunti, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, secondo i criteri previsti dagli artt. da 53 a 74 del TUIR, nonché secondo i principi generali di determinazione del reddito d'impresa contenuti negli artt. 75 e 76 del TUIR stesso.

E' appena il caso di precisare che le scelte effettuate ai fini delle imposte sui redditi sono vincolanti anche ai fini dell'IRAP. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui sia stata conseguita una plusvalenza rilevante ai fini dell'IRAP, qualora il contribuente si avvalga della rateizzazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 54, comma 4, del TUIR, lo stesso criterio di imputazione temporale assume rilievo ai fini dell'IRAP. Analogamente, qualora sia stata sostenuta, ad esempio, una spesa di pubblicità, rilevante sia ai fini dell'IRAP che ai fini delle imposte sui redditi, la stessa concorrerà a formare la base imponibile IRAP secondo la scelta di imputazione operata ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Nell'ipotesi in cui i componenti positivi e negativi interessino voci di conto economico rilevanti ai fini dell'IRAP ma non concorrono alla determinazione del reddito d'impresa, gli stessi rilevano ai fini della base imponibile dell'IRAP nell'ammontare e secondo i criteri di contabilizzazione. In tal caso, non si rende applicabile la disposizione contenuta nell'art. 11, comma 1, lettera a), secondo cui i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi, atteso che i componenti in esame non assumono alcuna rilevanza ai fini delle imposte sui redditi. E' il caso, ad esempio, relativamente ai componenti positivi, dei proventi che non concorrono a formare il reddito d'impresa di cui all'art. 58 del TUIR (proventi esenti, proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo

d'imposta, ecc.) e, relativamente ai componenti negativi, dell'ICI che, in forza della legge istitutiva di tale tributo, è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Va tuttavia evidenziato che, comunque, non rilevano ai fini della base imponibile IRAP quei componenti che non sono in alcun modo "afferenti e rilevanti" per lo svolgimento della attività principale o accessoria del soggetto, ancorché gli stessi risultino imputati in voci di conto economico da assumere ai fini dell'IRAP.

Il criterio di afferenza e di rilevanza dei componenti in esame che, pur avendo una valenza autonoma rispetto all'art. 75, comma 5 del TUIR ne mutua le caratteristiche fondamentali, è desumibile dalle finalità e dai postulati del bilancio di esercizio commentati nel principio contabile n.11 della Commissione per la statuizione dei principi contabili del gennaio del 1994.

In particolare, l'anzidetta Commissione nell'esaminare i predetti postulati del bilancio di esercizio ha avuto modo di precisare che tra gli stessi rientrano "la significatività e rilevanza dei fatti economici". Tale locuzione, che risponde all'esigenza di correttezza nella redazione del bilancio e a quella di fornire un quadro fedele della situazione economico-patrimoniale e finanziaria desumibile dall'art. 2423 del codice civile, comporta che, qualora nel conto economico siano indicati dei componenti privi degli anzidetti requisiti di afferenza e rilevanza, gli stessi non concorrono alla determinazione della base imponibile dell'IRAP.

I componenti positivi e negativi rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, i quali, tuttavia, non sono classificabili in alcuna delle voci di conto economico da assumere ai fini dell'IRAP, non concorrono alla determinazione della base imponibile di detto tributo. Così, ad esempio, non costituisce componente positivo dell'IRAP la rendita catastale degli immobili di cui all'art. 57 del TUIR assunta a tassazione ai fini del reddito d'impresa, in assenza di proventi

conseguiti (immobili sfitti per l'intero esercizio), ferma restando l'irrilevanza dei componenti imputati a conto economico.

Relativamente ai componenti negativi, si precisa che non sono deducibili ai fini della base imponibile IRAP taluni costi deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 79, commi 7 e 8, del TUIR nonché gli ammontari deducibili forfetariamente per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante di cui al D.L. 30 dicembre 1995, n. 566, convertito dalla legge 10 febbraio 1996, n. 58, non classificabili nelle voci di conto economico sopra indicate.

3.2.1.2 Individuazione delle voci e coordinamento con le disposizioni del TUIR

Come già detto, l'art. 5 individua i componenti del valore della produzione e i costi della produzione che assumono rilievo ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP.

In particolare, il **valore della produzione** rilevante ai predetti fini è quello che risulta dalla lett. A) dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile, ed è costituito dalle seguenti voci:

- A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A.2 - Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- A.4 - Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- A.5 - Altri ricavi e proventi.

Per quanto attiene ai **costi della produzione** rilevanti ai fini dell'IRAP (da sottrarre dal valore della produzione) gli stessi sono costituiti dalle seguenti

voci indicate alla lett. B) dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile:

- B.6 - Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- B.7 - Costi per servizi;
- B.8 - Costi per godimento di beni di terzi;
- B.10, lett. a) e b) - Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali;
- B.11 - Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- B.14 - Oneri diversi di gestione.

I menzionati componenti positivi e negativi vengono di seguito analiticamente esaminati.

VALORE DELLA PRODUZIONE

A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni.

Principi contabili

I ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica dell'impresa vanno indicati per competenza e al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse con la vendita (art. 2425-bis cod. civ.). Gli sconti sono quelli di natura commerciale, non gli sconti di natura finanziaria (esempio: sconto di cassa per pagamento contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17.

Gli sconti commerciali, che costituiscono rettifiche negative dei ricavi, sono gli sconti incondizionati indicati in fattura e gli sconti di quantità (vedi in proposito Doc. n. 13 dei Principi Contabili, par. DIII. d) nota 17). Ad essi si riferisce la norma dell'art. 2425-bis cod. civ. (come risulta anche dall'art. 28 della IV Direttiva che parla di sconti concessi sulle vendite"). Gli sconti di cassa o "pronto cassa", invece, intervengono in una fase successiva a quella di vendita di beni e servizi, non sono indicati in fattura e non possono, dunque costituire rettifiche dei ricavi. Essi rappresentano un fenomeno di natura finanziaria (onere per l'anticipato incasso di fatture).

Tutte le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi devono essere rilevate alla voce E21 - Oneri straordinari (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 - Proventi straordinari).

I ricavi da indicare alla voce A1 devono essere depurati degli elementi rettificativi, anche se questi sono determinati in base a stime.

Vanno compresi nella voce Al anche i ricavi derivanti dall'eventuale vendita occasionale di materie, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella produzione. Si tratta, infatti, anche in questa ipotesi di ricavi della gestione caratteristica.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Ricavi

Trovano collocazione nella voce A.1 "Ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizio" dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del

cod. civ. i ricavi di cui all'art. 53, comma 1, lett. a) e b), del Tuir (corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione). Qualora i ricavi di cui all'art. 53, comma 1, lett. a), del Tuir non siano riconducibili alla gestione caratteristica dell'impresa (ad es. provvigioni conseguite da società industriali per attività occasionale di intermediazione) gli stessi troveranno collocazione nella successiva voce A.5 "Altri ricavi e proventi".

Non devono essere ovviamente considerati i corrispettivi della lett. c) dell'art. 53 del TUIR derivanti dalle cessioni di azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nelle lett. a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni o di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, che danno luogo a ricavi, ai fini delle imposte sui redditi, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa - trattandosi di componenti classificabili nelle voci del conto economico C.15 (Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi alle imprese controllate e collegate) o C.16 (Altri proventi finanziari).

Transfer pricing

Si ricorda che in caso di operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (cosiddetto "transfer pricing" di cui all'art. 76, comma 5, del TUIR) la differenza

positiva tra il valore normale dei beni ceduti e/o servizi prestati ed il relativo ricavo contabilizzato concorre anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Va precisato, peraltro, che il criterio della valutazione al valore normale, da assumere ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, si applica anche nel caso in cui lo stesso sia inferiore al corrispettivo contabilizzato, laddove esistano appositi accordi conclusi tra lo Stato italiano e le competenti autorità degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

A.2.- Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

Principi contabili

Le variazioni, se positive (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali), incrementano il valore della produzione; se negative, lo riducono.

L'importo della voce A2 è influenzato non solo da variazioni quantitative, ma anche da variazioni nei valori unitari dei prodotti, semilavorati, ecc., a seguito del confronto fra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (art. 2426, n. 9, cod. civ.).

Esso, dunque, è influenzato sia dalle svalutazioni rispetto al costo (a meno che esse non assumano la natura di svalutazione straordinarie), sia da successivi ripristini di valore entro i limiti del costo.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Relativamente alla voce in questione, si precisa che il valore ivi indicato è assunto come tale anche ai fini delle imposte sui redditi e, conseguentemente, deve essere considerato nello stesso ammontare ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. Nel caso di svalutazione delle rimanenze, ai sensi dell'art. 2426, punto 9, del cod. civ., ove il valore iscritto in bilancio risulti inferiore al valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio (cfr. art. 59, comma 4, del TUIR), dovrà essere assunto ai fini IRAP quest'ultimo valore.

A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

Principi contabili

Valgono le medesime osservazioni riguardanti la voce precedente. La voce A3 include la svalutazione per perdite previste su commesse, qualora non siano rilevate alla voce B13 (cfr. Doc. n. 23 dei Principi Contabili.)

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Detta voce va coordinata con le disposizioni dell'art. 60 del TUIR.

Si ricorda che la normativa delle imposte sui redditi distingue le opere e servizi in corso di esecuzione tra quelle di durata infrannuale (massimo 12 mesi) e quelle di durata ultrannuale (superiore ai 12 mesi).

Le prime sono valutate esclusivamente a costi specifici (art. 59, comma 5, del TUIR) mentre le seconde sono valutate sulla base dei corrispettivi pattuiti nell'esercizio ovvero, in caso di autorizzazione da parte dell'Ufficio delle imposte, al costo (art. 60, comma 5, del TUIR). Relativamente alla valutazione

delle opere e servizi di durata infrannuale effettuata in base alla disciplina civilistica con il criterio del corrispettivo pattuito, anziché con quello del costo sostenuto, si dovrà procedere, ai fini dell'IRAP, alla variazione del predetto valore sulla base del costo sostenuto ai sensi dell'art. 59, comma 5, del TUIR.

Possibili variazioni riguardanti la presente voce sono quelle riferibili alle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, relativamente alle quali, ai sensi dell'art. 60, comma 2, del TUIR, di cui si tiene conto, finché dette maggiorazioni non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Nel caso in cui dette maggiorazioni siano contabilizzate per un importo inferiore alla percentuale minima stabilita dalla norma fiscale, la differenza costituisce variazione in aumento sia agli effetti del reddito d'impresa sia ai fini dell'IRAP.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'art. 60, comma 3, del TUIR, il valore delle rimanenze può essere ridotto, per rischio contrattuale, in misura non superiore al 2 per cento o, laddove il committente sia non residente nel territorio dello Stato, al 4 per cento. Eventuali riduzioni operate in sede contabile in misura superiore a quella consentita ai fini delle imposte sui redditi, daranno luogo ad una variazione in aumento anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

A.4 - Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

Principi contabili

La voce n. 4 comprende tutti i costi capitalizzati, che danno luogo ad iscrizioni all'attivo dello Stato Patrimoniale nelle voci delle classi BI -

Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure anche di costi esterni (es.: acquisti ai materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es. un impianto costruito all'interno dell'impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato B - Costi della produzione.

Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17.

Essi vanno illustrati nella nota integrativa, così da conoscere distintamente il loro ammontare (art. 2427, n. 8, cod. civ.). Sempre nella stessa voce trovano allocazione gli interessi passivi capitalizzati su immobilizzazioni materiali prodotte da terzi, qualora ne ricorrano i presupposti (vedi Doc. n. 16 dei Principi Contabili).

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Non si ravvisano particolari problematiche da segnalare per il coordinamento della voce di cui trattasi con le disposizioni del TUIR.

Gli unici aspetti di rilievo riguardano gli interessi passivi, in quanto l'art.76 del TUIR stabilisce che "per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonchè gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Nel costo di

fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione."

Pertanto, eventuali divergenze tra il criterio fiscale sopra enunciato e quello civilistico comporteranno le conseguenti variazioni.

A.5 - Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Principi contabili

Questa voce, di natura residuale, comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, riguardanti le gestioni accessorie .

Il suo contenuto può essere così schematizzato (in base alla classificazione operata nel Doc. n. 12 dei Principi Contabili):

a) Proventi derivanti dalle gestioni accessorie (specie immobiliare ed agricola), al netto anche qui delle relative rettifiche

- fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.
- canoni attivi e royalties da brevetti, marchi, diritti d'autore, ecc.
- ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole

b) Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi

Deve trattarsi di alienazione derivante dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio

della normale attività produttiva dell'impresa. Se non ricorrono queste condizioni (es: alienazioni di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva) la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E 20. Rientrano nella voce A5 i ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonchè dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B10). Non rientrano, invece, in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C15 o C16).

c) Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati, che non derivino da errori, ossia che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi.

Vi rientrano, sopratutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati (es: fondi per oneri per garanzie a clienti).

d) *Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria*

Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: rimborsi spese, penalità addebitate a clienti, ecc. Vanno incluse in questa voce i ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le imprese che operano in mercati nei quali si usa il versamento di caparre alla stipula di ogni contratto (definitivo o preliminare), come ad esempio per le concessionarie di vendita di autoveicoli o per le imprese di costruzione e vendita di immobili. Le perdite di

caparre di natura ordinaria si rilevano alla voce B14. L'acquisizione a titolo definitivo o la perdita di caparra ha natura straordinaria (e si rileva alle voci E20 ed E21) quando è connessa ad operazioni non di routine (es. l'acquisto della nuova sede dell'impresa). Fra i ricavi e proventi diversi vanno inclusi anche i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari. In quest'ultima ipotesi, invece, i rimborsi assicurativi costituiscono proventi straordinari, da rilevare alla voce E20.

e) Contributi in conto esercizio

Sono dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali e devono essere rilevati per competenza e non per cassa ed indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali vanno portati in detrazione alla voce C17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, vanno compresi nelle voce C16 - Altri proventi finanziari). I contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es. calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).

La voce A5 comprende anche la quota di competenza dell'esercizio in corso di contributi in conto capitale commisurato al costo della immobilizzazione

materiale se contabilizzate non in una voce di patrimonio netto (procedimento non più ammesso, dal 1998, dalla legislazione tributaria), bensì mediante l'imputazione al conto economico. La quota dei contributi di competenza dei successivi esercizi viene compresa nella voce risconti passivi.(in proposito il doc. n. 16 del Principi contabili par. F II A).

Scorporo dai ricavi e costi degli interessi impliciti

Nell'ipotesi in cui ricorrono le condizioni previste nel documento n. 15 dei Principi Contabili sui crediti (par. DIII), ed in relazione a crediti commerciali con scadenza (alla data di riferimento del bilancio) superiore a 12 mesi, di essi deve essere effettuata l'attualizzazione, separando la componente finanziaria (interessi attivi impliciti) che va portata a rettifica dell'importo alla voce A1.

Analogo scorporo di interessi passivi dovrà essere effettuato (in conformità a quanto precisato nel documento n. 19, par. M.X) per i debiti commerciali a scadenza superiore ai 12 mesi.

L'attualizzazione, invece, non deve essere effettuata nelle ipotesi previste dai documenti nn. 15 e 19 sopra menzionati.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP

Proventi di immobili non strumentali

Nell'ipotesi in cui siano concessi in locazione immobili (terreni e fabbricati non strumentali all'esercizio dell'impresa) i cui fitti attivi rilevano

civilisticamente nella voce A5, gli stessi concorreranno a formare la base imponibile ai fini IRAP secondo i criteri di determinazione dei redditi fondiari, giusta quanto dispone l'art. 57, comma 1, del Tuir.

Proventi esenti e altri proventi non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi

Come già accennato in precedenza, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP quei proventi, iscritti nel conto economico alle voci della produzione (da A1 ad A5), che non sono computabili nella determinazione del reddito di impresa per effetto dell'articolo 58 del Tuir (come ad esempio i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta e le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche).

Verificandosi tale ipotesi, il provento indicato nella voce A5 del conto economico non concorre a formare il reddito d'impresa; lo stesso concorrerà alla determinazione della base imponibile IRAP nell'ammontare risultante dal conto economico.

Eccedenze del fondo rischi su crediti

Nell'ipotesi in cui si verifichi una eccedenza del fondo rischi su crediti, il componente positivo da indicare nella presente voce per rettificare l'eccedenza stessa non concorrerà a formare la base imponibile IRAP, come verrà meglio precisato a commento della voce B 14).

Personale distaccato presso terzi

L'art. 11, comma 1-bis, dispone che gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP. Pertanto, per il soggetto che distacca il proprio personale, gli importi in questione, indicati alla voce A5 del conto economico, non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP. Inoltre, lo stesso comma 1-bis stabilisce che "nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione". Ne deriva che l'onere sostenuto dal soggetto presso cui viene distaccato il personale, anche se imputato in una voce di conto economico rilevante ai fini IRAP, non concorrerà alla formazione della propria base imponibile IRAP. Si verifica, in sostanza, la neutralizzazione della operazione, in quanto da una parte si ha la indeducibilità dei costi sostenuti per il personale distaccato e dall'altra la non imponibilità dei proventi per il riaddebito delle spese e degli oneri relativi all'impiego del personale.

La disposizione testé enunciata si rende applicabile nei confronti di tutto il personale dipendente, compreso, ad esempio, il personale dirigente che svolga incarichi di amministratore o di sindaco presso società del gruppo.

Si ritiene, inoltre, che i criteri sopra indicati si rendono applicabili anche con riferimento all'impiego di personale sulla base di contratti c.d. di "lavoro interinale", stante l'analogia sostanziale della fattispecie.

Plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali

Le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali ai fini delle imposte sui redditi, anche se contabilizzate nelle voci relative ai componenti straordinari secondo i principi contabili sopra evidenziati, ad eccezione di quelle

derivanti da trasferimento di aziende, concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP (art. 11, comma 1, lett. a). Concorrono altresì a formare la base imponibile IRAP le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali ai fini delle imposte sui redditi (ad es. immobili di civile abitazione) classificabili nella voce A5 ovvero per le minusvalenze, delle voci B14.

In relazione alle plusvalenze derivanti dal trasferimento di aziende si precisa che rientrano in tale ipotesi anche quelle conseguite per la cessione di complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa nonché quelle realizzate per effetto di operazioni straordinarie, come, ad esempio, conferimenti, ecc.

La locuzione "plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali" deve essere intesa con riferimento alle varie ipotesi di plusvalenze di cui all'art. 54, comma 1, del Tuir, e cioè:

- per quelle realizzate mediante cessione del bene a titolo oneroso;
- per quelle realizzate mediante il risarcimento anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- per quelle derivanti dalla destinazione del bene al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Contributi cosiddetti in conto capitale

Si precisa che, in assenza di una specifica norma esonerativa, assumono rilievo ai fini dell'IRAP anche i contributi c.d. "in conto capitale" - sempreché classificabili nella voce A.5 del conto economico - di cui all'art. 55, comma 3,

lett. b), del TUIR (con esclusione, comunque, dei contributi finalizzati al ripiano di disavanzi di gestione, quali quelli concessi alle imprese di trasporto).

COSTI DELLA PRODUZIONE

B6 - Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

Principi contabili

Anche per le voci dell'aggregato B gli importi sono al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti finanziari si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari.

I costi indicati alla voce B6 sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, vanno iscritti alla voce seguente B7.

Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'IVA, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'IVA non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo.

Vanno imputati a questa voce, così come alle successive voci B7 e B8, non solo i costi di importo certo, risultanti da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati appositi accertamenti.

Si rilevano in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

In relazione ai componenti inclusi nella voce B6 non si hanno considerazioni da formulare, essendoci di regola convergenza tra il regime civilistico e quello previsto ai fini delle imposte sui redditi.

B7 - Costi per servizi

Principi contabili

Vanno imputati a questa voce tutti i costi, certi o stimati (al netto delle rettifiche, come sopra precisato) derivanti dall'acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa. L'elenco che segue ha natura esemplificativa e non esaustiva:

- Trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci)
- Assicurazioni (se non addebitate come sopra)
- Energia elettrica, telefono, telex, acqua, gas ed altre utenze
- Viaggio e soggiorno
- Riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne
- Lavorazioni eseguite da terzi
- Consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile
- Pubblicità e promozione
- Provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti
- Servizi esterni di vigilanza

- Servizi esterni di pulizia
- Royalties e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce seguente B8 (es.: management fees corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante)
- Compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni
- Costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese (il corrispondente ricavo, per l'impresa da cui dipende il personale distaccato, è classificabile nella voce A5).

Si rilevano in questa voce anche i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, ma non rilevabili nella voce B9, come le seguenti:

- Prestazioni di personale esterno ed altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc.
- Costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto, di somministrazione o di altre forme di convenzione, al netto dei costi addebitati ai dipendenti
- Costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti
- Costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti.
- Costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

Nella voce B7 vanno rilevati anche i costi per i servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come: noleggio di cassette di sicurezza, servizi di pagamenti di utenze, costi per la custodia di titoli, commissioni per fidejussioni (purchè non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), spese e commissioni di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari), spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui, spese di istruttoria di mutui e finanziamenti, ecc. (in generale tutti i costi diversi da interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie ad essi accessorie).

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Spese per trasferte.

Relativamente alle spese per trasferte si richiama l'attenzione sull'eventuale rettifica da apportare a tale voce per effetto dell'applicazione delle disposizioni dell'art. 62, comma, 1-ter), del TUIR.

In particolare, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, nella stessa misura prevista per le imposte sui redditi, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e da titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Dette spese sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000 elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero.

Giova evidenziare che in ogni caso non rilevano per la determinazione della base imponibile (per cui sono indeducibili) i costi sostenuti per le indennità chilometriche relative al personale dipendente ovvero ai soggetti titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Spese relative ad opere e servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti

Occorre tener presente che se nella presente voce o in altre voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP sono incluse spese relative ad opere e servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti

volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione. istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto previste dall'art. 65, comma 1, del TUIR, dette spese assumono rilevanza ai fini IRAP nella stessa misura prevista per la deducibilità in materia di imposte sui redditi, vale a dire nel limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

B8 - Costi per godimento di beni di terzi

Principi contabili

Devono essere iscritti in questa voce i corrispettivi, al netto delle rettifiche come sopra precisate, per il godimento di beni di terzi materiali ed immateriali, quali, a titolo esemplificativo: canoni per affitto di azienda; canoni per la locazione di beni immobili ed oneri accessori (spese condominiali, quota a carico del locatario dell'imposta di registro, ecc.); canoni e royalties periodici per l'utilizzo di brevetti, marchi, Know-how, software, concessioni, ecc.; canoni per la locazione finanziaria di immobili, impianti, macchinari, autoveicoli, ecc. (cfr. in proposito la distinzione fra leasing operativo e leasing finanziario contenuta nel principio contabile internazionale n. 17 dell'IASC, specie al par. 8).

Rientrano in questa voce anche i canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Spese per fabbricati concessi in uso ai dipendenti e canoni di locazione finanziaria.

Si ricorda che l'art. 62, comma 1 bis), secondo periodo, del TUIR, prevede la deducibilità dei canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 48, comma 4, lett. c), del TUIR.

Pertanto, le anzidette spese rileveranno ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per un ammontare corrispondente a quello derivante dall'applicazione della menzionata disposizione in materia di imposte sui redditi. Si precisa che per i canoni di locazione finanziaria relativi ai predetti immobili non sarà altresì deducibile la parte di essi riferibile agli interessi passivi.

In merito a questa voce, occorre segnalare che relativamente ai predetti canoni di locazione finanziaria è necessario far riferimento alla disciplina prevista all'art. 67. comma 8, del Tuir e, per gli autoveicoli, a quella di cui all'art. 121-bis del Tuir. Pertanto, la deducibilità ai fini IRAP per tali valori è ammessa nei limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.

Si ribadisce, inoltre, che anche per i canoni di locazione finanziaria relativi ad altri beni diversi dagli immobili saranno indeducibili ai fini IRAP, come verrà meglio precisato nel prosieguo, gli interessi passivi.

B.10 - Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, lett. a) e b);

Principi contabili

B10a - Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

Questa voce comprende tutti gli ammortamenti, economico-tecnici e fiscali, delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.

B10b - Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Vanno inclusi tutti gli ammortamenti, economico-tecnici, ordinari ed accelerati, delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale, compresi gli ammortamenti fiscali anticipati e gli altri effettuati ai sensi dell'art. 2426, ultimo comma, codice civile qualora essi debbano essere computati a diminuzione del valore contabile delle voci corrispondenti, in base ai documenti sui Principi Contabili.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Per la determinazione del valore da attribuire alla voce in esame, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, si assumono i medesimi importi ammessi in deduzione ai fini delle imposte sui redditi ai sensi degli articoli 67 e 68 del TUIR.

E' appena il caso di ricordare che concorre alla determinazione della base imponibile IRAP, indipendentemente dalle modalità di imputazione seguite (iscrizione a conto economico o costituzione di un'apposita riserva), la quota relativa all'ammortamento anticipato di cui all'art. 67, comma 3, del Tuir.

B11 - Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

Principi contabili

In questa voce vanno iscritte le differenze fra rimanenze iniziali e rimanenze finali relative ai beni da magazzino indicati alla voce B6. Le differenze in più (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali) assumono segno negativo mentre le differenze in meno assumono segno positivo.

La somma algebrica degli importi delle voci B6 e B11 determina i "consumi" di materie, semilavorati, merci e materiali impiegati nella produzione realizzata nell'esercizio.

Come per le voci A2 e A3, l'importo di questa voce tiene conto anche delle eventuali svalutazioni delle rimanenze rispetto al costo di acquisto e dei successivi ripristini di valore nei limiti del costo.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Valgono le medesime considerazioni evidenziate per la voce A2, anche relativamente alle svalutazioni.

B14 - Oneri diversi di gestione

Principi contabili

Questa voce, di tipo residuale, comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria) che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette.

Per i costi iscrivibili alla voce B14 può essere effettuata una classificazione analoga a quella effettuata per la voce A5 - Altri ricavi e proventi.

Anche per questa voce i costi devono essere assunti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi.

Costi derivanti dalle gestioni accessorie

- Costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci
- Costi di gestione delle eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci
- Costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi.

Minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o diservizi

La sostituzione dei beni strumentali, materiali e immateriali, deve avere natura fisiologica e verificarsi, come osservato per la voce A5, per il deperimento economico-tecnico subito dai beni nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa e non per un fatto straordinario. In caso contrario, la minusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata nella voce E 21 - Oneri straordinari. Non rientrano in questa voce le minusvalenze su titoli, partecipazioni ed altre attività finanziarie (che, se ordinarie, si rilevano alla voce C17).

Sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori

Si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi, come ad esempio insufficienze di fondi per rischi ed oneri, perdite su crediti dell'attivo circolante non coperte da precedenti svalutazioni. Vanno rilevate in questa voce, come precisato a proposito della voce B10d, anche le perdite realizzate su crediti, verificatesi a seguito di riconoscimento giudiziale di un minor importo di crediti, transazioni, cessioni di crediti, prescrizioni di crediti.

Imposte indirette, tasse e contributi

Tenuto conto dei tributi aboliti dal 1° Gennaio 1998, si tratta sostanzialmente di quelli di seguito elencati (qualora essi non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi):

- Imposta di registro
- Imposte ipotecaria e catastale
- Tassa concessioni governative
- Imposta di bollo
- INVIM - Imposta sull'incremento di valore degli immobili
- I.C.I. - Imposta comunale sugli immobili
- Imposta comunale sulla pubblicità
- Altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali)
- Imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci
- Altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22.

Per quanto riguarda l'IVA indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni. Il trattamento contabile dell'IVA su acquisti in generale segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

Costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria

Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria e non straordinaria. L'elenco che segue è meramente esemplificativo:

- Contributi ad associazioni sindacali e di categoria
- Omaggi ed articoli promozionali
- Oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9
- Liberalità
- Abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie
- Costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie
- Costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale (es.: spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.)
- Costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci
- Differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto

Si ricorda altresì che devono essere iscritte alla voce B14 le perdite realizzate su crediti e quindi non derivanti da valutazioni, come ad esempio le perdite conseguenti a riconoscimento giudiziale di un minore importo rispetto a quello iscritto; le perdite conseguenti a cessione di crediti; le riduzioni di crediti iscritti in bilancio a seguito di transazioni; le prescrizioni di crediti (le

prescrizioni di debiti sono classificabili alla voce A5). Le svalutazioni dei crediti finanziari, invece, devono essere iscritte alla voce D19.

Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP

Perdite su crediti

Relativamente alle perdite su crediti imputate alla voce B14 si fa presente che per effetto dell'art. 11, comma 1, lett. a) detti componenti negativi non sono deducibili ai fini IRAP.

Le svalutazioni di crediti (voce B10, lett. d) o l'accantonamento ad un apposito fondo per rischi su crediti (voce B12) non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

Minusvalenze relative a beni strumentali

Per quanto riguarda le minusvalenze relative ai beni strumentali per le quali l'art. 11, comma 1, lett. a), stabilisce che le stesse concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile IRAP, si rinvia ai chiarimenti già forniti in sede di commento alla voce A5.

Spese generali

Si precisa che in caso di componenti negativi rilevanti ai fini dell'IRAP, classificabili nella voce B14 del conto economico o in altre voci rilevanti per tale tributo sottoposti a parziale o totale indeducibilità ai fini del reddito d'impresa ai

sensi dell'art. 75. comma 5, del TUIR, occorre procedere al ricalcolo del rapporto di deducibilità di cui all'art. 63 dello stesso TUIR, assumendo al numeratore anche i proventi che godono di esenzione relativamente alle imposte sui redditi ma non ai fini dell'IRAP.

Si precisa, inoltre, che in considerazione della irrilevanza dei proventi di tipo finanziario, non si rende applicabile in sede di determinazione della base imponibile IRAP la disposizione contenuta nel comma 5-bis del citato art. 75 del TUIR.

Tributi aboliti (ICIAP e imposta sul patrimonio netto delle imprese)

Ai soli fini del calcolo dell'acconto IRAP, per il primo periodo di applicazione del tributo, si precisa che sono deducibili gli importi dovuti a titolo di ICIAP e di imposta sul patrimonio netto delle imprese indicati nella voce B14 del conto economico.

3.2.1.3 Rettifiche alle singole voci del conto economico in conseguenza delle specifiche disposizioni in materia di IRAP.

3.2.1.3.1. Componenti deducibili e indeducibili ai fini IRAP

A) Componenti deducibili

L'art. 11, comma 1, lett. b) stabilisce che ai fini della determinazione della base imponibile IRAP sono deducibili:

1. i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;

2. le spese relative agli apprendisti;

3. il 70 per cento delle spese relative al personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Sono ammessi in deduzione solo i contributi contro gli infortuni sul lavoro il cui obbligo è previsto dalla legge.

Occorre precisare, inoltre, che eventuali contributi o liberalità spettanti a fronte dei componenti negativi in argomento concorrono alla formazione della base imponibile (nei limiti ovviamente della quota deducibile).

Nel caso in cui il contratto relativo agli apprendisti e quello per formazione lavoro si trasformi nel corso del periodo d'imposta in contratto di lavoro dipendente, a tempo determinato o indeterminato, le spese ammesse in deduzione, nei limiti previsti dalla norma, riguardano solo quelle relative al contratto di formazione lavoro o al contratto di apprendista.

L'art. 11, comma 1-ter, prevede, in deroga alla regola generale la possibilità di portare in deduzione i seguenti componenti:

a) accantonamenti relativi ad indennità per la cessazione di rapporti di agenzia (art. 70, comma 3, del Tuir);

b) accantonamenti ad appositi fondi del passivo a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili (art. 73, comma 1, del Tuir);

c) accantonamenti iscritti in appositi fondi del passivo a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui all'art. 67, comma 7, del TUIR effettuate

dalle imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio delle opere pubbliche nonchè dalle imprese sub concessionarie (art. 73, comma 2, del TUIR);
d) accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio (art. 73, comma 3, del TUIR).

Si precisa che anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP gli accantonamenti di cui alla lett. b) sono deducibili nei limiti del 5 per cento del costo di ciascuna nave o aereomobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. La differenza tra l'ammontare complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare la base imponibile IRAP nell'esercizio in cui ha termine il ciclo.

Relativamente agli accantonamenti di cui alla lett. c), la deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del 5 per cento del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quinto. L'ammontare del fondo non utilizzato concorre a formare la base imponibile dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

Infine, gli accantonamenti di cui alla precedente lett. d) effettuati a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio, sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30 e al 70 per cento dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano iscritti in appositi fondi del passivo distinti per esercizio di formazione. L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti fondi sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o

passive. L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare la base imponibile IRAP nell'esercizio stesso.

B) Componenti indeducibili

Lo stesso art. 11 stabilisce che sono indeducibili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP i seguenti componenti :

1) i costi relativi al personale indicati nell'art. 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del cod. civ.;
2) i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lettera l), del Tuir e le indennità e i rimborsi (percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica) di cui alla successiva lettera m) del predetto Tuir;
3) i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, commi 2, lettera a), e 3 del citato Tuir;
4) i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, ai sensi dell'art. 47 del Tuir;
5) gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lettera c), del predetto art. 49, comma 2, del Tuir;
6) il canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità di calcolo, anche forfetarie, stabilite con decreto del Ministro delle finanze del 24 aprile 1998 (pubblicato nella G.U. del 12 maggio 1998, n. 108).

Costi per il personale dipendente

La locuzione "costi relativi al personale" usata dal legislatore lascia intendere che sono indeducibili anche gli oneri sociali a carico delle imprese, eccezion fatta per quelli afferenti le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, deducibili in base alla già esaminata lettera b) dell'art. 11. Per quanto riguarda le indennità di trasferta e i rimborsi forfetari di spese percepite da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui alla legge 25 marzo 1986, n. 80, si rileva che l'indeducibilità ai fini IRAP riguarda l'indennità di trasferta depurata delle spese di vitto, alloggio e viaggi, rimborsati analiticamente allo sportivo dilettante e deducibili ai fini IRAP per l'erogante; la predetta indennità è indeducibile per l'intero ammontare corrisposto anche nel caso in cui le somme erogate non eccedano il limite di lire 90 mila e di lire 150 mila giornaliere, a seconda che la trasferta abbia luogo in Italia o all'estero.

Per ulteriori chiarimenti in ordine ai vari aspetti dell'indennità e dei rimborsi spese in esame si rinvia alla circolare n. 27 del 3 luglio 1986 della soppressa Direzione Generale delle II.DD. e alla risoluzione n. 65/E del 4 maggio 1996 di questa Direzione Centrale.

Collaborazioni coordinate e continuative

Con riferimento alle collaborazioni coordinate e continuative, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c), n. 3, non è deducibile l'importo relativo ai "costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a) e 3 del Tuir". Si considerano tali i rapporti aventi

per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1 dell'art. 49 del Tuir, che pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita. Trattasi, in particolare, dei costi relativi agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalita giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Rientrano altresì tra i costi indeducibili ai fini IRAP anche quelli derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91.

Relativamente ai compensi derivanti dallo svolgimento della attività di amministratore e di sindaco di società, occorre precisare quanto segue:

- il compenso derivante dall'esercizio dell'attività di amministratore di società non è assoggettato ad IRAP in quanto considerato sempre reddito di collaborazione coordinata e continuativa, indipendentemente dalla attività esercitata dal soggetto. Pertanto, tali componenti negativi non concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP.
- il compenso derivante dall'attività di sindaco di società è anch'esso considerato reddito di collaborazione coordinata e continuativa; tuttavia, se l'attività di sindaco di società è svolta da un ragioniere o da un dottore commercialista, tale compenso concorre a formare la base imponibile ai fini IRAP del soggetto che riceve detti compensi, in quanto rientra tra i redditi dell'attività professionale di cui all'art. 49, comma 1, del Tuir svolta dal

ragioniere o dal dottore commercialista. Per l'erogante detti compensi - percepiti nell'ambito dell'attività di ragioniere o dottore commercialista - sono deducibili ai fini IRAP.

Considerato che la norma fa riferimento al termine "costi" per prestazioni di collaborazione, deriva che non sono deducibili gli oneri previdenziali a carico del committente e relativi ai compensi erogati ai citati collaboratori. Nel termine "costi" non sono comprese le spese a "piè di lista", con esclusione delle indennità chilometriche, sostenute dal collaboratore coordinato e continuativo per vitto, alloggio, ecc. e rimborsate dal committente; dette spese sono, pertanto, deducibili da parte del committente stesso nella determinazione della propria base imponibile IRAP.

Per quanto riguarda i compensi di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 47 del TUIR, si precisa che l'indeducibilità ai fini dell'IRAP riguarda esclusivamente le ipotesi reddituali di cui al menzionato articolo in cui sia possibile rinvenire una prestazione lavorativa.

Trattasi in particolare:

a) dei compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20% dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione di prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
b) delle indennità e dei compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità;
c) delle somme corrisposte a titolo di borse di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale se il beneficiario non è legato da rapporto di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;

d) dei compensi percepiti da soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità di specifiche disposizioni normative.

Utili spettanti ad associati in partecipazione

Relativamente all'indeducibilità degli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 49, comma 2, lett. e), del TUIR, si precisa che trattasi delle partecipazioni che derivano da apporti costituiti esclusivamente da prestazioni di lavoro.

Interessi passivi su canoni di leasing

Con riferimento all'indeducibilità della quota di interessi passivi contenuta nei canoni di locazione finanziaria, si fa presente che in base alle modalità di calcolo stabilite con decreto del Ministro delle finanze del 24 aprile 1998 (pubblicato nella G.U. del 12 maggio 1998, n. 108) l'importo in questione si determina sulla base del seguente rapporto:

$$\text{Canoni di competenza del periodo d'imposta} - \left(\frac{\text{costo sostenuto dalla società concedente}}{\text{giorni di durata del contratto}} \times \text{giorni del periodo d'imposta} \right)$$

Si precisa che, ai fini del calcolo in questione, il costo sostenuto dal concedente va assunto al lordo del prezzo di riscatto contrattuale.

Si rileva , inoltre, che in presenza del cosiddetto "maxicanone", fermo restando il procedimento di calcolo sopra descritto, la parte di interessi

indeducibile nello stesso ricompresa, va ripartita nell'arco dei periodi di imposta di imputazione del maxicanone stesso.

3.2.1.3.2 Componenti correlati a voci di conto economico non rilevanti ai fini IRAP

L'art. 11, comma 1, lettera a), secondo periodo stabilisce che dai componenti positivi e negativi relativi alle voci A5 e B14 indicati nell'art. 2425 del cod. civ. sono escluse le perdite su crediti e "gli altri componenti correlati ad altre voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile". Da tale formulazione emerge che nella riportata previsione normativa sono individuabili due autonome e separate fattispecie: la prima, di cui si è già detto in un precedente paragrafo, che esclude le perdite su crediti dai componenti positivi e negativi indicati nelle voci A5 e B14 del conto economico, la seconda, che non fa concorrere alla determinazione della base imponibile IRAP quei componenti positivi e negativi correlati ad altre componenti non rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Relativamente alla seconda fattispecie si precisa che l'irrilevanza, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, dei componenti ivi indicati prescinde dal riferimento alle voci A5 e B14 del conto economico, dovendosi riferire indistintamente a tutti i componenti del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile. Ciò in quanto nella stessa locuzione il legislatore fa riferimento ai componenti correlati "ad altre voci di conto economico" anche diversi, quindi, da quelli indicati alle voci A5 e B14 del conto economico.

Alla luce di tali considerazioni, vengono di seguito evidenziate alcune fattispecie cui si rende applicabile il delineato criterio.

Sopravvenienza attiva derivante dall'utilizzo di fondi in esubero

Come già detto la voce A5 di conto economico accoglie fra gli altri proventi anche le sopravvenienze attive derivanti dai fondi per rischi e oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati. Detta sopravvenienza attiva non concorre alla determinazione della base imponibile IRAP, in virtù del fatto che tale componente positivo è correlato ad una voce di conto economico (nel caso in specie la voce B12 o B13) che, fatta eccezione per le deroghe previste dall'art. 11, comma 1-ter, non è rilevante ai fini IRAP.

Componenti negativi relativi agli immobili di cui all'art. 57 del Tuir

Per gli immobili non locati per l'intero periodo d'imposta, non costituenti beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa stessa, non concorre a formare la base imponibile IRAP la rendita catastale assunta a tassazione ai fini del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 57 del TUIR. Le spese e gli altri componenti negativi (ammortamenti, spese di manutenzione, ecc.) afferenti detti immobili non concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP in quanto correlati ad un componente (rendita catastale) che non assume alcuna rilevanza ai fini IRAP.

Beni assegnati ai soci, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore

Ai sensi dell'art. 53, comma 2, del Tuir, si comprende fra i ricavi rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa il valore normale dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonchè delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In tal caso, il ricavo assunto a tassazione ai fini delle imposte sui redditi non costituisce componente positivo classificabile nelle voci della sezione A del conto economico.

Il costo di tali beni, peraltro, è già compreso indirettamente nelle variazioni delle rimanenze di cui alle voci A2 e/o B11.

Pertanto, non assumendo rilievo agli effetti IRAP il valore normale tassato ai fini del reddito d'impresa, il costo dei beni iscritto nelle suddette voci non assume rilevanza ai fini dell'IRAP.

Analogo criterio deve essere adottato nel caso in cui il bene sia stato acquistato nell'esercizio e indicato nella voce B6 del conto economico qualora nello stesso esercizio detto bene sia assegnato ai soci o destinato alle finalità in esame.

Valutazioni merci

E' da tener presente inoltre che eventuali componenti conseguenti a mutamenti dei principi contabili adottati (es. passaggio dal metodo LIFO a FIFO) nella valutazione delle merci devono essere iscritti, secondo quanto affermato dal principio contabile integrativo n. 12, nella voce E - Proventi straordinari del conto economico (irrilevante ai fini IRAP). Occorre, tuttavia, osservare che nell'ipotesi in cui, per effetto di un mutamento di valutazione delle merci, si determina un componente positivo o negativo straordinario, classificabile nella voce E.20 o E.21 non rilevanti ai fini dell'IRAP, detto maggior (o minor) valore, che risulterà imputato all'inizio dell'esercizio e che avrà determinato un incremento (o un decremento) delle esistenze iniziali, non dovrà essere considerato ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

3.2.1.3.3 Casi particolari

Ravvedimento operoso.

Concorrono alla formazione della base imponibile IRAP anche i ricavi non annotati nelle scritture contabili e per i quali il contribuente si sia avvalso delle disposizioni relative al ravvedimento operoso ai fini penali o ai fini amministrativi.

Affitto o usufrutto di azienda

In merito alla dedubibilità ai fini IRAP degli ammortamenti dei cespiti facenti parte dell'azienda data in affitto o in usufrutto, si fa presente che ai fini delle imposte sui redditi, per effetto dell'art 67, comma 9, del Tuir, tali componenti negativi sono deducibili per l'affittuario o per l'usufruttuario (salvo deroga prevista dall'art. 14 del DPR n. 42 del 1988). Tuttavia, ai fini IRAP detti componenti non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP (per cui risultano indeducibili) in quanto imputati in una voce di conto economico (voce B13 - Altri accantonamenti) non rilevante ai fini IRAP.

Sopravvenienze derivanti da errori

Si precisa che le sopravvenienze e le insussistenze concorrono a formare la base imponibile IRAP anche se derivanti da errori, semprechè le stesse siano correlate a componenti classificabili originariamente in una delle voci rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Accantonamento per spese e rischi futuri

In merito alla voce B12 e B13 del conto economico si ricorda che il principio contabile integrativo n. 12 ha precisato quanto segue:

Nella voce B12 - Accantonamenti per rischi - vanno indicati gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi, iscritti nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale (cfr. il Documento n. 19 dei Principi Contabili) esclusi gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di

contenziosi), che vanno imputati alle voci B14, oppure 22 o. se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21, in base al principio della classificazione dei costi per natura. I fondi rischi iscrivibili nella classe B del Passivo sono quelli che non costituiscono poste rettificative dell'attivo. A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi (vedi Doc. n. 19), i quali rappresentano passività probabili e non certe:

- fondo rischi per cause in corso
- fondo rischi per garanzie prodotti
- fondo rischi per garanzie prestate a terzi (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.)
- fondo per rischi non assicurati
- fondo rischi per contratti ad esecuzione differita.

Gli accantonamenti ai fondi per rischi di natura finanziaria (es.: fondo rischi per oscillazione cambi; fondo rischi per contratti su strumenti finanziari derivati; ecc.) sono da classificare alla voce C17.

Nella voce B13 - Altri accantonamenti devono essere indicati gli accantonamenti ai fondi per oneri iscrivibili nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale, diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R. nonchè gli accantonamenti che rappresentano costi certi nell'esistenza ma di importo stimato. (Gli accantonamenti da iscrivere in questa voce sono diversi dagli accantonamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti dell'aggregato B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8). Il Documento n. 19 dei Principi Contabili prevede i seguenti fondi per oneri (ma l'elenco ha natura meramente esemplificativa):

- Fondo per garanzia prodotti (qualora si tratti di passività certe, per garanzie ricorrenti)
- Fondo per manutenzione ciclica (di impianti, navi, aeromobili, ecc.)
- Fondo per buoni sconti e concorsi a premio
- Fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili
- Fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto
- Fondo per costi per lavori su commessa (da sostenersi dopo la chiusura della commessa)
- Fondo per perdite previste su commesse (qualora non rilevate a riduzione del valore dei lavori in corso su ordinazione. Vedi in proposito il Doc. n. 23 dei Principi Contabili)
- Fondo recupero ambientale.

Per la natura, il contenuto ed il funzionamento di tali fondi, si fa rinvio al paragrafo C del citato Documento n. 19.

Ciò posto si fa presente che sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 5 gli accantonamenti imputati alle predette voci B12 e B13 di conto economico, fatta eccezione per quelli espressamente menzionati nell'art. 11, comma 1-ter, già esaminato, non sono rilevanti ai fini IRAP; ne consegue che tali importi sono indeducibili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Peraltro, al verificarsi dell'evento, in previsione del quale si è proceduto ad effettuare l'accantonamento alle suddette voci, l'intero ammontare del costo sostenuto, ivi compresa la parte imputata al fondo di accantonamento. e deducibile ai fini IRAP, con i criteri generali sopra illustrati, semprechè si tratti di

un costo che sarebbe classificabile, per natura, in una delle voci di conto economico rilevante ai fini IRAP.

3.2.2. Base imponibile delle banche e degli altri enti e società finanziari

3.2.2.1 Generalità

Per le banche e le società finanziarie indicate nell'art. 1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, come modificato dall'art. 157 del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, nonché per le società di investimento a capitale variabile (SICAV), il valore della produzione netta è determinato, ai sensi dell'art. 6, facendo riferimento a specifiche "voci" degli schemi di conto economico previsti per i citati soggetti.

Anche in questo caso, ai sensi dell'art. 11, comma 2, i componenti positivi e negativi di reddito rilevano in funzione della loro classificazione secondo corretti principi contabili.

Peraltro, come già detto in precedenza, l'eventuale collocazione di un componente positivo o negativo di reddito espressamente rilevante ai fini dell'IRAP in una voce di conto economico non indicata nell'art. 6 non ne pregiudica, rispettivamente, la tassabilità ovvero la deducibilità.

Per le banche e le società finanziarie sopra indicate il requisito della classificazione nel conto economico secondo corretti principi contabili dei componenti positivi e negativi deve intendersi soddisfatto se tale classificazione è operata conformemente alle seguenti disposizioni:

- decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87;

- provvedimento della Banca d'Italia 16 gennaio 1995 concernente le banche (in prosieguo, provvedimento n. 1);
- provvedimento della Banca d'Italia 31 luglio 1992 concernente le società finanziarie diverse dalle società di intermediazione mobiliare (SIM) e dalle SICAV (in prosieguo, provvedimento n. 2);
- provvedimento della Banca d'Italia 1° febbraio 1993 concernente le SIM (in prosieguo, provvedimento n. 3);
- provvedimento della Banca d'Italia contenente le istruzioni di vigilanza per gli organismi di investimento collettivo del risparmio, parte II, capitolo XIV, concernenti le SICAV (in prosieguo, provvedimento n. 4).

Per gli aspetti non disciplinati dalle anzidette disposizioni e compatibilmente con gli schemi di conto economico dei soggetti suddetti valgono i criteri contenuti nel documento interpretativo del principio contabile n. 12 ("Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi").

E' opportuno innanzitutto precisare che anche alle banche e alle società ed enti finanziari in genere si applicano, laddove non siano fornite particolari istruzioni nei sucessivi paragrafi, i criteri generali illustrati in precedenza con riferimento alle società industriali commerciali e di servizi.

Peraltro, in considerazione del fatto che per i soggetti in questione rilevano ai fini dell'IRAP anche gli interessi e gli altri proventi esenti da IRPEG, si precisa che non si applica per detti soggetti il comma 3 dell'art. 63 del TUIR e il comma 5-bis dell'art. 75 dello stesso Tuir e che, inoltre, il rapporto indicato nel citato art. 63 va comunque ricalcolato (per la deduzione degli interessi passivi e

delle spese generali) assumendo al numeratore anche gli interessi e i proventi che godono di esenzione ai fini delle imposte sui redditi.

Tutto ciò premesso si forniscono di seguito le opportune indicazioni concernenti il contenuto delle voci di conto economico rilevanti ai fini dell'IRAP, rinviando alle specifiche disposizioni del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, con l'avvertenza che, attese le particolari e specifiche regole dettate dal legislatore per la determinazione del valore della produzione netta delle banche ed altri enti e società finanziari, la relativa trattazione non è effettuata con la stessa sistematica utilizzata per le imprese industriali, mercantili e di servizi ed è stata tipicizzata con riferimento alla diversa natura e all'oggetto dell'attività dei soggetti interessati.

3.2.2.2 Banche e società finanziarie diverse dalle Sim, dalle società di gestione dei fondi comuni di investimento aperti e chiusi e dalle Sicav

RICAVI

Interessi attivi e proventi assimilati

Voce 10 del conto economico di cui ai provvedimenti nn. 1 e 2.

Nella presente voce devono essere iscritti, secondo il principio di competenza, gli interessi e i proventi assimilati relativi a titoli e a crediti, anche se indicizzati o subordinati, nonché eventuali altri interessi attivi. Per gli interessi di mora maturati nell'esercizio va riportato il saldo fra tali interessi e la rettifica di valore corrispondente alla quota dei medesimi interessi giudicata non recuperabile.

I proventi assimilati agli interessi, da iscrivere nel conto economico in proporzione del tempo maturato ("pro rata temporis"), comprendono in particolare:

a) la differenza tra il costo di acquisto e il valore superiore di rimborso alla scadenza dei titoli di debito immobilizzati; tale differenza è portata in aumento degli interessi prodotti dai titoli;

b) la differenza tra il costo di acquisto e il valore inferiore di rimborso alla scadenza dei titoli di debito immobilizzati (salvo che la banca o l'ente finanziario non decida di svalutare i titoli secondo quanto previsto dall'art. 18, comma 5, del D.Lgs. n. 87/92); tale differenza è portata in riduzione degli interessi prodotti dai titoli;

c) le commissioni e le provvigioni attive calcolate in funzione dell'importo o della durata del credito cui si riferiscono (come, ad esempio, le commissioni di massimo scoperto);

d) il saldo positivo dei proventi e degli oneri relativi ad operazioni di "copertura" di attività e di passività che generano interessi;

i proventi relativi ai riporti e alle operazioni pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività (ad esempio, di titoli) oggetto di tali transazioni; tali proventi sono calcolati tenendo conto sia della differenza fra il prezzo a pronti e il prezzo a termine sia dei frutti (ad esempio, degli interessi) prodotti dalle attività stesse nel periodo di durata dell'operazione.

Proventi da quote in fondi comuni

Della sottovoce 30.a del conto economico ("dividendi e altri proventi su azioni, quote e altri titoli di capitale") di cui al provvedimento n. 1 e della sottovoce 20.*a* ("dividendi e altri proventi su azioni, quote e altri titoli a reddito variabile") di cui al provvedimento n. 2 devono essere presi in considerazione ai fini dell'IRAP unicamente i proventi di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio.

Commissioni attive

Voce 40 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 30 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti voci figurano i proventi, diversi da quelli riportati nella voce del conto economico "interessi attivi e proventi assimilati" relativi ai servizi prestati dalla banca o dall'ente finanziario (garanzie, incassi e pagamenti, gestione e intermediazione ecc.).

Profitti da operazioni finanziarie

Voce 60 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 40 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti voci figurano per "sbilancio" complessivo (somma algebrica di segno positivo dei saldi di cui alle successive lettere a, b e c):

a) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su titoli non immobilizzati, inclusi i risultati delle valutazioni di tali titoli;

b) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su valute, inclusi i risultati delle valutazioni di tali operazioni;

c) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su metalli preziosi e su altri strumenti finanziari, inclusi i risultati delle valutazioni di tali valori.

Dalle presenti voci sono esclusi i proventi e gli oneri relativi ad operazioni "di copertura" iscritti tra gli interessi secondo quanto indicato dalle istruzioni relative alle voci del conto economico "interessi attivi e proventi assimilati" e "interessi passivi e oneri assimilati".

<u>**Riprese di valore su crediti verso la clientela**</u>

Della voce 130 del conto economico ("riprese di valore su crediti e accantonamenti per garanzie e impegni") di cui al provvedimento n. 1 e della voce 50 del conto economico ("riprese di valore su crediti e accantonamenti per garanzie e impegni") di cui al provvedimento n. 2 devono essere presi in considerazione, ai fini dell'IRAP, unicamente i ripristini di valore (ivi inclusi i recuperi) dei crediti verso la clientela - compresi quindi sia i crediti verso enti finanziari sia i crediti finanziari concessi a Stati, banche centrali o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni italiane o delle attività ad esse collegate - svalutati o sui quali siano state rilevate perdite in precedenti esercizi.

Altri proventi di gestione

Voce 70 del conto economico di cui ai provvedimenti nn. 1 e 2.

Nella presente voce figurano tra l'altro:

a) i proventi per canoni di locazione finanziaria maturati durante l'esercizio nonché i proventi per riscatti;

b) gli utili derivanti dalla vendita di partecipazioni nell'ambito dell'attività di "merchant-banking".

Risultano peraltro non tassabili ai sensi dell'art. 11, comma 1- bis, i recuperi di oneri del personale proprio distaccato presso terzi, pure imputati nelle predette voci 70 del conto economico.

Nell'ambito degli altri proventi di gestione devono essere altresì considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg, per la quota imponibile ai fini di questo ultimo tributo - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alle voci 180 e 80 (Proventi straordinari di cui rispettivamente ai provvedimenti n. 1 e n. 2). In caso di plusvalenze realizzate in anni precedenti e rateizzate, occorre considerare la sola quota di competenza dell'esercizio.

COSTI

Interessi passivi e oneri assimilati

Voce 20 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 10 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti voci devono essere iscritti, secondo il principio di competenza, gli interessi e gli oneri assimilati relativi a debiti, anche se indicizzati o subordinati, nonché eventuali altri interessi passivi.

Gli oneri assimilati agli interessi, da iscrivere nel conto economico in proporzione del tempo maturato ("pro rata temporis"), comprendono in particolare:

a) le riduzioni e gli aumenti di costo rivenienti dalla assunzione di debiti, rispettivamente, sopra o sotto la pari (rientrano fra gli aumenti di costo, ad esempio, le quote di competenza dell'esercizio del disaggio di emissione su obbligazioni e su certificati di deposito);

b) le commissioni e le provvigioni passive calcolate in funzione dell'importo o della durata del debito cui si riferiscono;

c) il saldo negativo dei proventi e degli oneri relativi ad operazioni "di copertura" di attività e di passività che generano interessi;

d) gli oneri relativi ai riporti e alle operazioni pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività (ad esempio, di titoli) oggetto di tali transazioni; tali oneri sono calcolati tenendo conto sia della differenza fra il prezzo a pronti e il prezzo a termine sia dei frutti (ad esempio, degli interessi) prodotti dalle attività stesse nel periodo di durata dell'operazione.

Commissioni passive

Voce 50 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 20 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti voci figurano gli oneri, diversi da quelli riportati nella voce del conto economico "interessi passivi e oneri assimilati", relativi ai servizi ricevuti dalla banca o dall'ente finanziario (garanzie, incassi e pagamenti, gestione e intermediazione, ecc.).

Perdite da operazioni finanziarie

Voce 60 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 30 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti voci figurano per "sbilancio" complessivo (somma algebrica di segno negativo dei saldi di cui alle successive lettere a, b e c):

a) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su titoli non immobilizzati, inclusi i risultati delle valutazioni di tali titoli;

b) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su valute, inclusi i risultati delle valutazioni di tali operazioni;

c) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su metalli preziosi e su altri strumenti finanziari, inclusi i risultati delle valutazioni di tali valori.

Dalle presenti voci sono esclusi i proventi e gli oneri relativi ad operazioni "di copertura" iscritti tra gli interessi secondo quanto indicato dalle istruzioni relative alle voci del conto economico "interessi attivi e proventi assimilati" e "interessi passivi e oneri assimilati".

Spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente

Sottovoce 80.b del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e sottovoce 40.b del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti sottovoci figurano, in particolare, le spese per servizi professionali (spese legali, spese notarili ecc.), le spese per l'acquisto di beni e di servizi non professionali (energia elettrica, cancelleria, trasporti ecc.), i fitti e i canoni passivi, i premi di assicurazione, le imposte indirette e le tasse di competenza dell'esercizio.

Ai fini del calcolo della base imponibile IRAP, non devono essere presi in considerazione, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c) e comma 1-bis :

- le spese sostenute per il personale di terzi impiegato in regime di distacco;
- i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.;
- i costi per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. (fatta salva la deducibilità di quelli rientranti per il prestatore nella propria attività professionale o artistica);
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 47 del T.U.I.R.

In base alle previsioni contenute nell'art. 11, comma 1, lett. b) assumono invece rilievo per il calcolo della base imponibile IRAP i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, e, nei limiti del 70%, le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro, nonostante che tali costi siano imputati nelle sottovoci 80.a e 40.a del conto economico di cui, rispettivamente, ai provvedimenti n. 1 e n. 2 .

Ammortamenti dei beni materiali e immateriali

Voce 90 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 50 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Rettifiche di valore su crediti verso la clientela

Della voce 120 del conto economico ("rettifiche di valore su crediti e accantonamenti per garanzie e impegni") di cui al provvedimento n. 1 e della voce 90 del conto economico ("rettifiche di valore su crediti e accantonamenti per garanzie e impegni") di cui al provvedimento n. 2 devono essere prese in considerazione ai fini dell'IRAP unicamente le diminuzioni di valore (svalutazioni e perdite) relative ai crediti verso la clientela, compresi quindi sia i crediti verso enti finanziari sia i crediti finanziari concessi a Stati, banche centrali o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni italiane o delle attività ad esse collegate.

Oltre alle citate diminuzioni di valore, devono essere altresì considerate come componenti negative della base imponibile IRAP dell'esercizio:

- le quote determinate ai sensi dell'art. 71, comma 3, del T.U.I.R., delle svalutazioni dei crediti effettuate negli esercizi precedenti e deducibili nell'esercizio;
- la quota costante determinata ai sensi dell'art. 3, comma 107, della L. n. 549 del 1995 ovvero l'ammontare delle perdite su crediti deducibili ai sensi del comma 108 del citato art. 3;

- l'importo delle svalutazioni e quello delle perdite su crediti imputato al fondo rischi su crediti (ovvero al fondo rischi e oneri in caso di escussione di garanzie rilasciate a terzi) sempreché costituito con accantonamenti non dedotti agli effetti della determinazione del reddito d'impresa;
- l'ammontare delle rettifiche di valore su crediti impliciti relativi a operazioni di locazione finanziaria, anche se classificate negli accantonamenti per rischi e oneri.

Non sono rilevanti ai fini del calcolo del valore della produzione netta le svalutazioni imputate al conto economico dell'esercizio che risultano non deducibili ai fini dell'Irpeg nell'esercizio medesimo.

Altri oneri di gestione

Voce 110 del conto economico di cui al provvedimento n. 1 e voce 60 del conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nelle presenti voci figurano tra l'altro:

a) gli oneri per canoni di locazione finanziaria maturati durante l'esercizio nonché gli oneri per riscatti. I canoni di locazione finanziaria vanno assunti al netto della quota riferibile agli oneri finanziari. Tale quota è pari alla differenza tra i canoni di competenza del periodo d'imposta e l'importo risultante del seguente calcolo: costo sostenuto dalla società concedente diviso il numero dei giorni di durata del contratto di locazione finanziaria e moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta compresi nel periodo di durata di tale contratto;

b) le perdite derivanti dalla vendita di partecipazioni nell'ambito dell'attività di "merchant banking".

Nell'ambito degli altri oneri di gestione devono essere altresì considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alle voci 190 e 110 (Oneri straordinari di cui rispettivamente ai provvedimenti n.1 e n.2).

Accantonamenti deducibili (artt. 70 e 73 T.U.I.R.).

Relativamente al tributo in esame assume rilievo, ai sensi dell'art. 11, comma 1- ter, la quota deducibile, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, degli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti dalle operazioni a premio e concorsi a premio, nonché degli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, indipendentemente dalla voce del conto economico nella quale detti accantonamenti siano imputati.

3.2.2.3 Società di investimento mobiliare (Sim) che prestano il servizio di negoziazione per conto proprio o di collocamento con assunzione di garanzia

<u>RICAVI</u>

<u>Profitti da operazioni finanziarie</u>

Voce 10 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce figurano per "sbilancio" complessivo (somma algebrica dei saldi di cui alle successive lettere *a), b)* e *c)*):

a) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su titoli non immobilizzati, inclusi i risultati delle valutazioni di tali titoli;

b) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su valute, inclusi i risultati delle valutazioni di tali operazioni;

c) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su altri strumenti finanziari, inclusi i risultati delle valutazioni di tali strumenti.

Dalla presente voce sono esclusi i proventi e gli oneri relativi ad operazioni di "copertura" iscritti tra gli interessi secondo quanto indicato nelle istruzioni relative alle voci "interessi attivi e proventi assimilati" e "interessi passivi e oneri assimilati".

<u>Commissioni attive</u>

Voce 20 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce figurano i proventi relativi ai servizi prestati dalla SIM.

Interessi attivi e proventi assimilati

Voce 40 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce devono essere iscritti, secondo il principio di competenza, gli interessi e i proventi assimilati relativi a titoli e crediti anche se indicizzati o subordinati, nonché eventuali altri interessi attivi. Per gli interessi di mora maturati durante l'esercizio va riportato il saldo fra tali interessi e la rettifica di valore corrispondente alla quota dei medesimi interessi giudicata non recuperabile.

I proventi assimilati agli interessi, da iscrivere nel conto economico in proporzione del tempo maturato ("pro rata temporis"), comprendono in particolare:

a) la differenza tra il costo di acquisto e il valore superiore di rimborso alla scadenza dei titoli di debito immobilizzati; tale differenza è portata in aumento degli interessi prodotti dai titoli;

b) la differenza tra il costo di acquisto e il valore inferiore di rimborso alla scadenza dei titoli di debito immobilizzati (salvo che la SIM non decida di svalutare i titoli secondo quanto previsto dall'art. 18, comma 5, del d.lgs. 87/92); tale differenza è portata in riduzione degli interessi prodotti dai titoli;

c) le commissioni e le provvigioni calcolate in funzione dell'importo o della durata del credito o del debito cui si riferiscono;

d) il saldo positivo dei proventi e degli oneri relativi ad operazioni di "copertura" di attività o di passività che generano interessi;

e) i proventi relativi ai riporti e alle operazioni pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività (ad esempio, di titoli) oggetto della transazione; tali proventi sono calcolati tenendo conto sia della differenza fra il prezzo a pronti e il prezzo a termine sia dei frutti (ad esempio, degli interessi) prodotti nel periodo di durata dell'operazione dalle suddette attività.

Proventi da quote in fondi comuni

Della sottovoce 60.a del conto economico ("dividendi e altri proventi su azioni, quote e altri titoli di capitale") di cui al provvedimento n. 3 devono essere presi in considerazione ai fini dell'IRAP unicamente i proventi di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio.

Altri proventi di gestione

Voce 70 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Risultano peraltro non tassabili ai sensi dell'art. 11, comma 1- bis i recuperi di oneri del personale proprio distaccato presso terzi, pure imputati nella predetta voce del conto economico.

Nell'ambito degli altri proventi di gestione devono essere altresì considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg, per la quota imponibile ai fini di questo ultimo tributo - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel

conto economico alla voce 180 (Proventi straordinari). In caso di plusvalenze realizzate in anni precedenti e rateizzate, occorre considerare la sola quota di competenza dell'esercizio.

COSTI

Perdite da operazioni finanziarie

Voce 10 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce figurano per "sbilancio" complessivo (somma algebrica dei saldi di cui alle successive lettere *a), b) e c)):*

a) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su titoli non immobilizzati, inclusi i risultati delle valutazioni di tali titoli;

b) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su valute, inclusi i risultati delle valutazioni di tali operazioni;

c) il saldo tra i profitti e le perdite delle operazioni, in bilancio e "fuori bilancio", su altri strumenti finanziari, inclusi i risultati delle valutazioni di tali strumenti.

Dalla presente voce sono esclusi i proventi e gli oneri relativi ad operazioni di "copertura" iscritti tra gli interessi secondo quanto indicato nelle istruzioni relative alle voci "interessi attivi e proventi assimilati" e "interessi passivi e oneri assimilati".

Commissioni passive

Voce 30 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce figurano gli oneri relativi ai servizi ricevuti dalla SIM.

Interessi passivi e oneri assimilati

Voce 50 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce devono essere iscritti, secondo il principio di competenza, gli interessi e gli oneri assimilati relativi a debiti, anche se indicizzati o subordinati, nonché eventuali altri interessi passivi.

Gli oneri assimilati agli interessi, da iscrivere nel conto economico in proporzione del tempo maturato, comprendono in particolare:

a) le riduzioni e gli aumenti di costo rivenienti dalla assunzione di debiti, rispettivamente, sopra o sotto la pari (rientrano fra gli aumenti di costo, ad esempio, le quote di competenza dell'esercizio del disaggio di emissione su obbligazioni);

b) le commissioni e le provvigioni passive calcolate in funzione dell'importo o della durata del debito cui si riferiscono;

c) il saldo negativo dei proventi e degli oneri relativi ad operazioni di "copertura" di attività o di passività che generano interessi;

d) gli oneri relativi ai riporti e alle operazioni pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività (ad esempio, di titoli) oggetto della transazione; tali oneri sono calcolati tenendo conto sia della differenza fra il prezzo a pronti e il prezzo a termine sia dei frutti (ad esempio, degli interessi) prodotti nel periodo di durata dell'operazione dalle suddette attività.

Spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente

Sottovoce 80.b dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce devono figurare, in particolare, le spese per servizi professionali (spese legali, spese notarili, ecc.), le spese per l'acquisto di beni e di servizi non professionali (energia elettrica, cancelleria, trasporti, ecc.), i fitti e i canoni passivi, i premi di assicurazione, le imposte indirette e le tasse (liquidate e non liquidate) di competenza dell'esercizio.

Ai fini del calcolo della base imponibile IRAP, non devono essere presi in considerazione, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c) e comma 1-bis:

- le spese sostenute per il personale di terzi impiegato in regime di distacco;
- i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.;
- i costi per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. (fatta salva la deducibilità di quelli rientranti per il prestatore nella propria attività professionale o artistica);
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 47 del T.U.I.R.

In base alle previsioni contenute nell'art. 11 comma 1, lett. b) assumono invece rilievo per il calcolo della base imponibile IRAP i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, e, nei limiti del 70%, le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro nonostante che tali costi siano imputati nella sottovoce 80.a del conto economico.

Ammortamenti dei beni immateriali e materiali

Voce 90 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce sono ricompresi anche gli eventuali ammortamenti anticipati.

Altri oneri di gestione

Voce 110 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nell'ambito degli altri oneri di gestione devono essere considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alla voce 190 (Oneri straordinari).

Accantonamenti deducibili (artt. 70 e 73 T.U.I.R.)

Relativamente al tributo in esame assume rilievo, ai sensi dell'art. 11, comma 1- ter, la quota deducibile, ai fini della determinazione del reddito

d'impresa, degli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti dalle operazioni a premio e concorsi a premio, nonché degli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, indipendentemente dalla voce del conto economico nella quale detti accantonamenti siano imputati.

3.2.2.4 Società di investimento mobiliare (Sim) che prestano servizi diversi da quelli di negoziazione per conto proprio o di collocamento con assunzione di garanzia

RICAVI

Commissioni attive

Voce 20 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Della presente voce figurano i proventi relativi ai servizi prestati dalla SIM.

Interessi attivi e proventi assimilati

Voce 40 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Della presente voce devono essere presi in considerazione ai fini dell'IRAP unicamente i proventi relativi ai riporti e alle operazioni pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività (ad esempio, di titoli) oggetto della transazione. Tali proventi sono calcolati tenendo conto sia della differenza fra il prezzo a pronti e il prezzo a

termine sia dei frutti (ad esempio, degli interessi) prodotti nel periodo di durata dell'operazione dalle suddette attività.

Altri proventi di gestione

Voce 70 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Risultano peraltro non tassabili ai sensi dell'art. 11, comma 1- bis i recuperi di oneri del personale proprio distaccato presso terzi, pure imputata nella predetta voce del conto economico.

Nell'ambito degli altri proventi di gestione devono essere altresì considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg per la quota imponibile ai fini di questo ultimo tributo - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alla voce 180 (Proventi straordinari) di cui al provvedimento n. 3. In caso di plusvalenze realizzate in anni precedenti e rateizzate, occorre considerare la sola quota di competenza dell'esercizio.

COSTI

Commissioni passive

Voce 30 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce figurano gli oneri relativi ai servizi ricevuti dalla SIM.

Interessi passivi e oneri assimilati

Voce 50 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Della presente voce devono essere presi in considerazione ai fini dell'IRAP unicamente gli oneri relativi ai riporti e alle operazioni pronti contro termine che prevedano l'obbligo per il cessionario di rivendita a termine delle attività (ad esempio, di titoli) oggetto della transazione. Tali oneri sono calcolati tenendo conto sia della differenza fra il prezzo a pronti e il prezzo a termine sia dei frutti (ad esempio, degli interessi) prodotti nel periodo di durata dell'operazione dalle suddette attività.

Spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente

Sottovoce 80.b dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce devono figurare, in particolare, le spese per servizi professionali (spese legali, spese notarili, ecc.), le spese per l'acquisto di beni e di servizi non professionali (energia elettrica, cancelleria, trasporti, ecc.), i fitti e i

canoni passivi, i premi di assicurazione, le imposte indirette e le tasse di competenza dell'esercizio.

Ai fini del calcolo della base imponibile IRAP, non devono essere presi in considerazione, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. c) e comma 1-bis:

- le spese sostenute per il personale di terzi impiegato in regime di distacco;
- i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.;
- i costi per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. (fatta salva la deducibilità di quelli rientranti per il prestatore nella propria attività professionale o artistica);
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 47 del T.U.I.R.

In base alle previsioni contenute nell'art. 11 comma 1, lett. b) assumono invece rilievo per il calcolo della base imponibile IRAP i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, e, nei limiti del 70%, le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro, nonostante che tali costi siano imputati nella sottovoce 80.a del conto economico.

Ammortamenti dei beni immateriali e materiali

Voce 90 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nella presente voce sono registrati anche gli eventuali ammortamenti anticipati.

Altri oneri di gestione

Voce 110 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 3.

Nell'ambito degli altri oneri di gestione devono essere considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alla voce 190 (Oneri straordinari).

Accantonamenti deducibili (artt. 70 e 73 T.U.I.R.)

Relativamente al tributo in esame assume rilievo, ai sensi dell'art. 11, comma 1- ter, la quota deducibile, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, degli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti dalle operazioni a premio e concorsi a premio, nonché degli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, indipendentemente dalla voce del conto economico nella quale detti accantonamenti siano imputati.

3.2.2.5 Società di gestione di fondi comuni d'investimento

<u>RICAVI</u>

<u>Commissioni attive</u>

Voce 30 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nella presente voce figurano i proventi relativi ai servizi prestati dalla società di gestione.

<u>Altri proventi di gestione</u>

Voce 70 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Risultano non tassabili ai sensi dell'art. 11, comma 1 bis i recuperi di oneri del personale proprio distaccato presso terzi, pure imputati nella predetta voce di conto economico.

Nell'ambito degli altri proventi di gestione devono essere altresì considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg, per la quota imponibile ai fini di questo ultimo tributo - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alla voce 80 (Proventi straordinari). In caso di plusvalenze realizzate in anni precedenti e rateizzate, occorre considerare la sola quota di competenza dell'esercizio.

COSTI

Commissioni passive

Voce 20 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nella presente voce figurano gli oneri relativi ai servizi ricevuti dalla società di gestione.

Spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente

Sottovoce 40.b dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nella presente voce devono figurare, in particolare, le spese per servizi professionali (spese legali, spese notarili, ecc.), le spese per l'acquisto di beni e di servizi non professionali (energia elettrica, cancelleria, trasporti, ecc.), i fitti e i canoni passivi, i premi di assicurazione, le imposte indirette e le tasse di competenza dell'esercizio.

Ai fini del calcolo della base imponibile IRAP, non devono essere presi in considerazione, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. *c)* e comma 1-bis:

- le spese sostenute per il personale di terzi impiegato in regime di distacco;
- i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.;
- i costi per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R. (fatta salva la deducibilità di quelli rientranti per il prestatore nella propria attività professionale o artistica);
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 47 del T.U.I.R.

In base alle previsioni contenute nell'art. 11 comma 1, lett. b) assumono invece rilievo per il calcolo della base imponibile IRAP i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, e, nei limiti del 70%, le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro, nonostante che tali costi siano imputati nella sottovoce 40.a del conto economico.

Ammortamenti dei beni immateriali e materiali

Voce 50 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nella presente voce sono registrati anche gli eventuali ammortamenti anticipati.

Altri oneri di gestione

Voce 60 dello schema di conto economico di cui al provvedimento n. 2.

Nell'ambito degli altri oneri di gestione devono essere considerate, ai fini dell'IRAP (art. 11, comma 1, lett. a) le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni considerati strumentali ai fini dell' Irpeg - con esclusione comunque di quelle derivanti da operazioni di trasferimento di aziende, complessi o rami aziendali - anche se esse, in quanto componenti straordinarie della gestione sono iscritte nel conto economico alla voce 110 (Oneri straordinari).

Accantonamenti deducibili (artt. 70 e 73 T.U.I.R.)

Relativamente al tributo in esame assume rilievo, ai sensi dell'art. 11, comma 1- ter, la quota deducibile, ai fini della determinazione del reddito

d'impresa, degli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti dalle operazioni a premio e concorsi a premio, nonché degli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, indipendentemente dalla voce del conto economico nella quale detti accantonamenti siano imputati.

3.2.2.6 Società di investimento a capitale variabile (Sicav)

RICAVI

Commissioni di sottoscrizione

Voce 11 del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4

COSTI

Provvigioni passive a soggetti collocatori

Voce 12.3 del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4.

Spese per consulenza e pubblicità

Voce 12.4 del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4.

Canoni di locazione immobili

Voce 12.7 del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4.

Costi per servizi di elaborazione dati

Voce 12.9 del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4.

Altre spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente

Voce 12.11 ("altre spese amministrative") del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4.

Ammortamenti dei beni materiali e immateriali

Voce 13 del conto profitti e perdite di cui al provvedimento n. 4.

3.2.2.7 Società esercenti in via esclusiva o prevalente attività di assunzione di partecipazioni: "holding industriali"

3.2.2.7.1 Generalità

L'art. 6, comma 1-bis, reca una disciplina speciale per la determinazione del valore della produzione netta delle c.d. "holding industriali". Il riferimento, è, in particolare, alle società "la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria, iscritte, ai sensi dell'art. 113 del D. Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, nella apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario".

Per tali soggetti viene stabilito che oltre alle componenti positive e negative indicate nell'art. 5, comma 1, assumono rilievo anche alcune componenti positive o negative di natura finanziaria classificabili nelle voci

dell'aggregato C e D dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile.

Ai fini dell'applicabilità del comma 1-bis in argomento occorre avere riguardo alla sussistenza dell'obbligo di iscrizione nella suddetta sezione speciale dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario previsto dall'art. 113 del citato D. Lgs. n. 385 del 1993.

Tale obbligo sussiste, con specifico riferimento ai soggetti che svolgono l'attività in questione in via prevalente, al verificarsi dei requisiti oggettivi stabiliti dal decreto del Ministro del tesoro 6 luglio 1994.

In particolare, si ricorda che, ai sensi dell'art. 2 di tale decreto l'esercizio in via prevalente sussiste quando in base ai dati dei bilanci approvati relativi agli ultimi due esercizi chiusi ricorrono congiuntamente i seguenti presupposti patrimoniali e reddituali:

a) l'ammontare complessivo degli elementi dell'attivo di natura finanziaria di cui alle attività contemplate dall'art. 106 del citato D. Lgs. n. 385 del 1993 (inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate), delle altre attività finanziarie contemplate nell'art. 1, comma 2, lett. f), numeri da 2 a 12 e 15 del citato D. Lgs. n. 385 del 1993 e, infine, delle attività, anche di natura non finanziaria, che assumono carattere di strumentalità unicamente rispetto ad una o più delle attività di cui al comma 1 del citato art. 106 sia superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale;

b) l'ammontare complessivo dei proventi prodotti dagli elementi dell'attivo di cui alla precedente lettera a), dei profitti derivanti da operazioni di intermediazione su valute e delle commissioni attive percepite sulla prestazione dei servizi richiamati dal comma 1 del citato art. 106 sia superiore al 50 per cento dei proventi complessivi.

Si precisa peraltro che, nel periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo dell'iscrizione nella suddetta sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, l'applicazione del regime contenuto nel citato comma 1-bis dell'art. 6 è pur sempre subordinata alla verifica, relativamente al medesimo periodo di imposta, dei presupposti indicati. Pertanto, se in tale periodo anche una sola delle suddette condizioni quantitative non si verifica, la disposizione in commento non è applicabile.

3.2.2.7.2 Valore della produzione netta

Per effetto del citato comma 1-bis dell'art. 6 il valore della produzione delle società in questione è determinato applicando i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, e aggiungendo, all'importo così determinato, la differenza tra la somma:

1) dei proventi finanziari, esclusi quelli da partecipazione;

2) dei profitti derivanti dal realizzo di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni;

3) delle rivalutazioni di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni;

e la somma:

1) degli oneri finanziari;

2) delle perdite derivanti dal realizzo di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni;

3) delle svalutazioni di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

I proventi finanziari sono costituiti da:

- interessi attivi e proventi assimilati indicati alla voce C16 dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del c.c.;
- proventi da partecipazione ai fondi comuni di investimento indicati alla citata voce C16 del suddetto schema di conto economico.

Gli oneri finanziari sono costituiti da interessi passivi ed oneri finanziari assimilati di cui alla voce C17 dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del c.c..

I proventi derivanti dal realizzo di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni e le rivalutazioni delle medesime attività finanziarie sono quelle indicate alle voci C16 e D18 del succitato schema di conto economico.

Le perdite derivanti dal realizzo di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni e le svalutazioni delle medesime attività sono quelle indicate alla voce D19 del succitato schema di conto economico.

3.2.2.7.3 Modalità di compilazione del prospetto per la determinazione dell'acconto

Ai fini della compilazione del prospetto per la determinazione dell'acconto IRAP per l'anno 1998, va precisato che i soggetti cui si applica la disciplina contenuta nella norma in esame devono compilare sia la sezione prima, relativa alle componenti positive e negative delle imprese industriali e commerciali, che la sezione seconda, relativa alle componenti positive e negative delle banche e altri soggetti finanziari. Per i soggetti costituiti in forma di società di capitali le suddette componenti positive e negative di natura finanziaria vanno indicate nella sezione seconda del succitato prospetto per la determinazione dell'acconto IRAP per l'anno 1998, contenuto nel Mod. 760/RQ/98. Per i soggetti costituiti in forma

di società di persone le suddette componenti positive e negative di natura finanziaria vanno indicate rispettivamente nel rigo RQ5 e nel rigo RQ13 della sezione prima del succitato prospetto per la determinazione dell'acconto IRAP per l'anno 1998, contenuto nel Mod. 750/RQ/98.

3.2.3 Base imponibile delle imprese di assicurazione

3.2.3.1 Generalità

Per le imprese di assicurazione e di riassicurazione, il valore della produzione netta è determinato, ai sensi dell'art. 7, attraverso il riferimento a specifiche voci degli schemi di conto economico previsti dal D.Lgs. 26 maggio 1997, n. 173, che disciplina la redazione del bilancio di dette imprese a decorrere dal 1998 e, in particolare, del conto tecnico rami danni (individuato dal numero romano I), del conto tecnico rami vita (individuato dal numero romano II) e del conto non tecnico (individuato dal numero romano III).

Per effetto della disposizione generale contenuta nell'art. 11, comma 2, le componenti positive e negative ai fini IRAP rilevano in funzione della loro classificazione secondo corretti principi contabili. Peraltro, come già ricordato, l'eventuale imputazione di una componente positiva o negativa espressamente rilevante ai fini IRAP ad una voce di conto economico diversa da quelle indicate nell'art. 7 non ne pregiudica la tassabilità o la deducibilità.

Per le imprese in argomento, il requisito della classificazione nel conto economico secondo corretti principi contabili delle componenti positive e negative deve intendersi soddisfatto se la loro collocazione è operata in conformità alle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 173 del 1997 e alle istruzioni

impartite dall'Istituto per la vigilanza delle assicurazioni private e di interesse collettivo (ISVAP) con provvedimento n. 735 del 1° dicembre 1997, che ha regolamentato il piano dei conti che le imprese stesse devono adottare e il contenuto dei conti stessi.

Per gli aspetti non disciplinati dalle anzidette disposizioni e compatibilmente con gli schemi di conto economico dei soggetti suddetti valgono i criteri contenuti nel documento interpretativo del principio contabile n. 12 ("Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi").

E' opportuno precisare che anche alle imprese di assicurazione si applicano, laddove non siano fornite particolari istruzioni nei successivi paragrafi, i criteri generali illustrati in precedenza con riferimento alle società industriali, mercantili e di servizi.

Peraltro, in considerazione del fatto che per i soggetti in questione rilevano ai fini dell'IRAP anche gli interessi e gli altri proventi esenti da IRPEG, si precisa che non si applica per detti soggetti il comma 5-bis dell'art. 75 del TUIR e che, inoltre, il rapporto indicato nell'art. 63 va comunque ricalcolato assumendo al numeratore anche gli interessi e i proventi che godono di esenzione ai fini dell'IRPEG.

Tutto ciò premesso, si forniscono di seguito le opportune indicazioni concernenti il contenuto delle voci di conto economico rilevanti ai fini dell'IRAP, rinviando nel contempo alle istruzioni più analitiche, riportate in Appendice alla presente circolare, che riproducono il testo integrale delle disposizioni del decreto legislativo 26 maggio 1997, n. 173 e del citato provvedimento dell'ISVAP.

3.2.3.2 Analisi delle singole voci rilevanti ai fini dell'IRAP

Il valore della produzione è quello che risulta dalla differenza tra:

- la somma delle componenti indicate nelle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 7, costituita dalle seguenti voci:

a) premi e altri proventi tecnici;

b) proventi derivanti da investimenti in terreni e fabbricati, da altri investimenti diversi da quelli costituiti da azioni o quote, da riprese di rettifiche di valore su investimenti non durevoli nonché da profitti su investimenti mobiliari non durevoli;

- e la somma delle componenti indicate nelle lett. da c) a h) dello stesso comma 1, costituite dalle seguenti voci:

c) provvigioni, comprese quelle di incasso e altre spese di acquisizione;

d) oneri relativi ai sinistri, comprese le spese di liquidazione;

e) oneri di gestione degli investimenti, rettifiche di valore su investimenti non durevoli, perdite sul realizzo di investimenti mobiliari non durevoli;

f) variazioni delle riserve tecniche obbligatorie, ristorni e partecipazioni agli utili e altri oneri tecnici;

g) ammortamento dei beni materiali e immateriali;

h) altre spese amministrative.

Si fa presente che il comma 2 dell'art. 7 in argomento stabilisce che i componenti positivi e negativi della base imponibile si assumono con riferimento agli ammontari di competenza dell'esercizio, al netto delle cessioni in riassicurazione e con esclusione di qualsiasi spesa relativa al personale.

Si ricorda che le componenti positive e negative classificabili nelle voci di conto economico che rilevano ai fini sia dell'IRAP che del reddito d'impresa,

vanno assunte secondo le regole di quantificazione e di imputazione temporale valevoli a questi ultimi fini.

Pertanto, in assenza di diverse indicazioni, le componenti positive e negative di seguito descritte si dovranno assumere nell'importo rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

COMPONENTI POSITIVE

a.1. Premi di competenza, al netto delle cessioni in riassicurazione [I.1. del conto rami danni e II.1. del conto rami vita]

I conti sopracitati comprendono:
- premi lordi contabilizzati nell'esercizio al lordo delle cessioni in riassicurazione come definiti all'art. 45 del D.Lgs n. 173/1997, di cui ai conti I.1.a) e II.1.a);
- premi ceduti e retroceduti in riassicurazione di cui ai conti I.1.b) e II.1.b);
- variazione dell'importo lordo della riserva premi di cui al conto I.1.c);
- variazione della riserva premi a carico dei riassicuratori di cui al conto I.1.d);

a.2. Altri proventi tecnici al netto delle cessioni in riassicurazione (I.3. del conto rami danni e II.4. del conto rami vita)

I conti accolgono i proventi di natura tecnica non compresi nei conti I.1., I.2., II.1, II.2. e II.3..

In particolare, il conto I.3. comprende anche le sopravvenienze su crediti verso assicurati per premi di esercizi precedenti svalutati, lo storno delle provvigioni relative a premi di esercizi precedenti svalutati o annullati nonché gli

annullamenti di premi ceduti in riassicurazione e il conto II.4 include, tra l'altro, le sopravvenienze su crediti verso assicurati per premi di prima annualità precedentemente svalutati, lo storno delle provvigioni relative a premi di prima annualità svalutati o annullati nonché gli annullamenti di premi ceduti in riassicurazione.

b.1. Proventi derivanti da investimenti in terreni e fabbricati (II.2.b)aa) del conto rami vita e III.3.b)aa) del conto non tecnico)

I conti accolgono i proventi derivanti da terreni e fabbricati. Trattasi in particolare delle seguenti voci:

- affitti reali (e non figurativi) maturati nell'esercizio, compresi eventuali subaffitti;
- spese recuperate da affittuari in dipendenza di norma di legge o di pattuizioni contrattuali quali, tra l'altro, rimborsi per servizi generali, riscaldamento, condizionamento, portierato;
- altri ricavi, quali, tra l'altro, introiti aventi natura risarcitoria, penalità per risoluzione anticipata di affittanze, corrispettivi di concessioni precarie per targhe, insegne, antenne;
- immobilizzazioni in corso.

Si fa presente che per gli immobili (terreni e fabbricati) non strumentali, affittati anche per una parte dell'esercizio, si assumono i proventi immobiliari determinati secondo le disposizioni relative ai redditi fondiari, con conseguente irrilevanza delle componenti positive e negative imputate a conto economico.

Tali immobili, se non affittati neppure per una parte dell'esercizio, sono, invece, irrilevanti, ferma restando l'indeducibilità delle componenti negative, quali le spese di manutenzione o l'ammortamento, ad essi correlate.

Gli immobili strumentali rilevano sulla base dei costi e dei ricavi contabilizzati, assunti secondo i criteri valevoli ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Per le immobilizzazioni in corso, si rinvia alle precisazioni svolte in precedenza in sede di commento della voce A4) dello schema di conto economico delle imprese industriali, mercantili e di servizi.

Con riguardo ai costi sostenuti per il portierato, che costituiscono generalmente costi per lavoro dipendente e quindi indeducibili ai fini IRAP, il recupero degli stessi non concorre alla formazione del valore della produzione.

b.2. Proventi derivanti da altri investimenti diversi da quelli costituiti da azioni o quote (II.2.b)bb) del conto rami vita e III.3.b)bb) del conto non tecnico)

I conti accolgono i seguenti proventi:

- proventi su obbligazioni e altri titoli a reddito fisso
- interessi su finanziamenti;
- proventi derivanti da quote di fondi comuni di investimento;
- proventi su quote di investimenti comuni;
- interessi su depositi presso enti creditizi;
- proventi su investimenti finanziari diversi, tra cui sono inclusi i differenziali positivi su contratti swaps;
- interessi attivi sui conti di deposito trattenuti dalle cedenti per affari relativi al lavoro indiretto:

Riguardo ai proventi che fruiscono di esenzione ai fini dell'IRPEG, quali gli interessi su titoli pubblici, si fa presente che gli stessi rilevano ai fini dell'IRAP nell'importo contabilizzato a conto economico.

b.3. Proventi da riprese di rettifiche di valore su investimenti non durevoli

I conti II.2.c) dei rami vita e III.3.c) del conto non tecnico accolgono le rivalutazioni degli investimenti costituiti da azioni e quote, da terreni e fabbricati e dagli altri investimenti indicati nel precedente punto b.2., dovute all'annullamento di precedenti svalutazioni nonché le plusvalenze da valutazione delle opzioni, futures e swaps di copertura in portafoglio alla chiusura dell'esercizio..

Si osserva che i conti predetti comprendono anche le riprese di rettifiche di valore relative agli investimenti durevoli, le quali, non essendo rilevanti ai fini dell'IRAP. non vanno considerate; concorrono invece alla formazione del valore della produzione le riprese di rettifiche di valore di terreni e fabbricati, eventualmente classificati tra gli investimenti non durevoli.

Per l'individuazione degli investimenti non durevoli assumono rilievo le classificazioni operate nella nota integrativa relativa all'esercizio cui si riferisce il bilancio.

Vanno altresì considerate le eventuali rivalutazioni degli investimenti mobiliari. nei limiti in cui rilevano ai fini delle imposte sui redditi.

b.4. Profitti sul realizzo di investimenti mobiliari non durevoli

I conti (II.2.d) dei rami vita e III.3.d) del conto non tecnico) accolgono le plusvalenze derivanti dall'alienazione di investimenti non durevoli nonché le plusvalenze su opzioni e futures e i premi incassati su opzioni vendute non esercitate alla scadenza.

Poiché l'art. 7 ha riguardo al profitto sul realizzo degli investimenti mobiliari non durevoli, da considerare comprensivi di azioni o quote, dai conti in esame vanno escluse le plusvalenze derivanti da investimenti diversi da quelli mobiliari.

Per l'individuazione degli investimenti non durevoli assumono rilievo le classificazioni operate nella nota integrativa relativa all'esercizio cui si riferisce il bilancio.

In tale voce vanno altresì indicate le plusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda.

Si fa presente che, per effetto delle disposizioni contenute nella lett. a) dell'art. 11, comma 1, secondo cui concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, tali plusvalenze rilevano nell'importo determinato ai fini del reddito d'impresa.

Si osserva al riguardo che, sebbene nell'art. 7 tali plusvalenze non sono specificamente previste, le stesse concorrono a formare il valore della produzione anche delle imprese di assicurazione, considerato sia il tenore letterale della norma che ne dispone la rilevanza "in ogni caso" sia la sua collocazione nell'art. 11, che disciplina le disposizioni per la determinazione del valore della produzione, applicabili alla generalità delle imprese.

Riguardo all'individuazione dei beni, si rileva che la norma fa riferimento a quelli strumentali, da assumere, come peraltro precisato nelle istruzioni per la redazione del Mod. 760/IRAP, in base alla loro qualificazione ai fini fiscali. Deve, pertanto, trattarsi dei beni materiali (compresi gli immobili di cui all'art. 40, comma 2, del Tuir) e immateriali suscettibili di essere ammortizzati ai sensi degli artt. 67 e 68 del Tuir, indipendentemente dal fatto che essi siano stati ammortizzati in tutto o in parte.

Per le imprese di assicurazione non hanno invece rilevanza le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili non strumentali ai fini fiscali, atteso che per tali soggetti concorrono a formare il valore della produzione soltanto i profitti relativi al realizzo degli investimenti mobiliari non durevoli.

Si fa presente che in ciascuna delle voci di cui alla lett. b) vanno inclusi i proventi della specie contabilizzati sub II.3 "proventi e plusvalenze non realizzate relativi a investimenti a beneficio di assicurati i quali ne sopportano il rischio ed a investimenti derivanti dalla gestione di fondi pensione".

COMPONENTI NEGATIVI

Ai fini dell'individuazione delle componenti negative, occorre assumere le poste indicate nel comma 1 dell'art. 7, tenendo conto comunque delle disposizioni comuni per la determinazione della base imponibile, di cui all'art. 11, in quanto applicabili.

c. Provvigioni, comprese quelle di incasso e altre spese di acquisizione

Sono comprese le seguenti poste:

- provvigioni di acquisizione, di cui ai conti I.7.a) e II.8.a);
- altre spese di acquisizione di cui ai conti I.7.b) e II.8.b);
- variazioni delle provvigioni e delle altre spese di acquisizione da ammortizzare, di cui ai conti I.7.c) e II.8.c).
- provvigioni di incasso, di cui ai conti I.7.d) e II.8.d), che accolgono la parte di spese di amministrazione afferenti l'incasso dei premi;
- altre spese di amministrazione di cui ai conti I.7.e) e II.8.e);
- provvigioni e partecipazioni agli utili ricevute dai riassicuratori di cui ai conti I.7.f) e II.8.f).

d. Oneri relativi ai sinistri, comprese le spese di liquidazione (I.4. del conto rami danni e II.5 del conto rami vita)

La voce accoglie gli oneri relativi ai sinistri, al netto dei recuperi e delle cessioni in riassicurazione. In particolare sono compresi:

- gli importi pagati di cui al conto I.4.a);
- le somme pagate di cui al conto II.5.a);
- variazione dei recuperi al netto delle quote a carico dei riassicuratori, di cui al conto I.4.b);
- variazione della riserva per somme da pagare, di cui al conto II.5.b)
- variazione della riserva sinistri di cui al conto I.4.c);

e.1 Oneri di gestione degli investimenti

Nei conti II.9.a) dei rami vita e III.5.a) del conto non tecnico sono compresi gli oneri di gestione degli investimenti e gli interessi passivi, relativi ai depositi trattenuti dall'impresa ai riassicuratori per rischi ceduti.

Da tali conti vanno esclusi gli importi relativi agli ammortamenti dei beni materiali, in quanto il loro importo risulta autonomamente considerato nella voce sub g) dell'art. 7 nonché gli interessi passivi in quanto non considerati tra gli oneri deducibili.

Si osserva che in tali conti sono considerate le imposte relative alla gestione degli investimenti, compresa l'ICI relativa agli immobili, che, come precisato con riguardo alle imprese industriali, mercantili e di servizi, è deducibile ai fini dell'IRAP ancorché non ammessa in deduzione agli effetti dell'IRPEG.

Le spese di manutenzione e riparazione dei fabbricati non strumentali sono indeducibili, in quanto comprese nell'abbattimento forfetario della rendita catastale o del reddito effettivo; per i fabbricati strumentali tali spese rilevano secondo i criteri dell'art. 67, comma 7, del TUIR.

e.2 Rettifiche di valore sugli investimenti non durevoli

Nei conti II.9.b) dei rami vita e III.5.b) del conto non tecnico sono comprese anche le rettifiche di valore relative agli investimenti durevoli, le quali, non essendo rilevanti ai fini dell'IRAP, non vanno considerate; assumono invece rilievo le rettifiche di valore di terreni e fabbricati, eventualmente classificati tra gli investimenti non durevoli.

e.3 Perdite sul realizzo degli investimenti mobiliari non durevoli

I conti II.9.c) del conto ramo vita e III.5.c) del conto non tecnico accolgono le perdite derivanti dall'alienazione di investimenti non durevoli nonché le minusvalenze su opzioni e futures e i premi su opzioni vendute non esercitate alla scadenza.

Poiché l'art. 7 ha riguardo alle perdite sul realizzo degli investimenti mobiliari non durevoli, da considerare compresivi di azioni o quote, dai conti in esame vanno escluse le perdite derivanti da investimenti diversi da quelli mobiliari.

Per l'individuazione degli investimenti non durevoli assumono rilievo le classificazioni operate nella nota integrativa relativa all'esercizio cui si riferisce il bilancio.

Vanno comprese in detta voce le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda (cfr. quanto rilevato a proposito delle plusvalenze relative a beni strumentali).

Si fa presente che in ciascuna delle voci di cui alla lett. e) vanno considerati gli oneri della specie contabilizzati sub. II.10 "oneri patrimoniali e finanziari e minusvalenze non realizzate relativi a investimenti a beneficio di assicurati i quali ne sopportano il rischio ed a investimenti derivanti dalla gestione di fondi pensione".

f.1. Variazioni delle riserve tecniche obbligatorie, al netto delle cessioni in riassicurazione (I.5. del conto ramo danni e II.6.del conto rami vita)

Tali conti accolgono la variazione delle altre riserve tecniche, al netto delle cessioni in riassicurazione, e la variazione delle riserve matematiche e delle altre riserve tecniche, al netto delle cessioni in riassicurazione.

f.2. Ristorni e partecipazioni agli utili, al netto delle cessioni in riassicurazione (I.6 del conto rami danni e II.7 del conto rami vita)

I conti accolgono gli importi pagati nell'esercizio per partecipazioni agli utili nonché la variazione della riserva per gli importi ancora da pagare alla chiusura dell'esercizio, di cui all'art. 50, comma 1, del D.Lgs. n. 173 del 1997, incluse le variazioni per differenza cambi e per movimenti di portafoglio.

f.3 Altri oneri tecnici al netto delle cessioni in riassicurazione (I.8. del conto rami danni e II.11. del conto rami vita)

I conti accolgono tutti gli oneri di natura tecnica non compresi nelle altre voci del conto economico.

g. Ammortamento dei beni materiali e immateriali

La voce in esame comprende le quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali.

Va rilevato che nel bilancio delle assicurazioni gli ammortamenti dei beni materiali sono compresi in varie voci del conto economico mentre quelli degli attivi immateriali sono indicati tra gli altri oneri di cui al conto III.8. Pertanto nella presente voce va indicato l'importo complessivo delle quote stesse.

Le quote di ammortamento sono deducibili ai fini IRAP nell'importo determinato agli effetti delle imposte sui redditi. Detto criterio vale anche nel caso in cui i beni ammortizzabili siano stati precedentemente svalutati o rivalutati, atteso che tale operazione è fiscalmente neutra anche ai fini dell'IRAP.

h. Altre spese amministrative

Vanno indicate in tale voce le altre spese amministrative diverse da quelle incluse nelle voci precedenti.

Figurano, in particolare, in tale voce le spese per servizi professionali (spese legali, spese notarili, ecc.), le spese per l'acquisto di beni e di servizi non professionali (energia elettrica, cancelleria, trasporti ecc.), i fitti e i canoni passivi, i premi di assicurazione, le imposte indirette e le tasse di competenza dell'esercizio.

3.3 Base imponibile degli esercenti arti e professioni

3.3.1. Generalità

Come già detto l'articolo 3, comma 1, lett. c) del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, individua, fra i soggetti passivi dell'IRAP, le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del TUIR che esercitano arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo TUIR.

Nei confronti di tali soggetti il presupposto impositivo si verifica quando viene esercitata, per professione abituale, ancorché non esclusiva, un'attività di lavoro autonomo diversa da quelle che producono reddito d'impresa disciplinate nel capo VI del TUIR.

Le attività di lavoro autonomo prese in considerazione sono esclusivamente quelle di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR.

Non rilevano, quindi, agli effetti dell'applicazione dell'IRAP, come già detto, le altre attività di lavoro autonomo elencati nei commi 2 e 3 dello stesso articolo 49, il cui reddito non è determinato sulla base dei dati indicati nelle scritture contabili.

Inoltre, non rilevano ai fini dell'IRAP i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, di cui all'articolo 81, comma 1, lett. l) del TUIR, nonché quelle connesse all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui alla stessa lett. l) del comma 1 dell'articolo 81 del TUIR.

Ai sensi dell'articolo 8, per gli esercenti arti e professioni sopra indicati, la base imponibile IRAP è costituita dal valore della produzione netta dell'attività professionale o artistica esercitata ed è determinata dalla differenza fra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali ed immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

Anche per tali soggetti vale la previsione dell'art. 11, comma 1, lett. a), in base alla quale i componenti positivi e negativi si assumono secondo i criteri applicabili ai fini della determinazione dei relativi redditi di lavoro autonomo.

Il criterio generale di determinazione dei predetti componenti positivi e negativi è pertanto, in linea di massima, quello di cassa, atteso l'esplicito riferimento normativo ai compensi "percepiti" e ai costi "sostenuti".

I componenti che rilevano ai fini dell'IRAP, dunque, devono essere stati effettivamente percepiti (componenti positivi) ed effettivamente sostenuti (componenti negativi) e, in ogni caso, si deve avere riguardo ai compensi e costi afferenti all'esercizio della professione abituale così come indicati dagli articoli 50 e 121-bis del TUIR.

Derogano al suddetto principio di cassa l'imputazione delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali utilizzati nell'esercizio della professione abituale e delle spese per ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili nonché la deduzione dei canoni di locazione finanziaria pagati dall'esercente l'arte o la professione.

Nei predetti casi la deduzione per quote avverrà in base al principio di competenza, prescindendo, quindi, dalle spese sostenute dall'artista o professionista.

3.3.2 Compensi percepiti

Per i predetti soggetti passivi dell'IRAP l'ammontare dei compensi percepiti da prendere in considerazione è dato dalla somma:

- dei compensi lordi, in denaro e in natura, anche se erogati sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ivi compresi quelli prodotti all'estero;
- dei compensi lordi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che rientrano nell'oggetto tipico della professione esercitata;
- degli interessi di mora e degli interessi per dilazione di pagamento. Detti interessi, si ricorda, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti sui quali gli stessi sono maturati;

- dei proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'arte o dalla professione nonché delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte;
- dei compensi non annotati nelle scritture contabili nel caso in cui il contribuente intenda usufruire delle disposizioni riguardanti il ravvedimento operoso ai fini penali di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (cosiddetta legge "manette agli evasori") nonché il ravvedimento operoso ai fini amministrativi di cui all'articolo 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente la riforma del sistema normativo delle sanzioni non penali in materia tributaria.

3.3.3 Costi sostenuti

Relativamente ai costi deducibili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP occorre sommare:

- le spese sostenute per l'acquisto di beni mobili strumentali di costo unitario non superiore a un milione di lire nel loro intero importo, le quote di ammortamento determinate secondo il D.M. 29 ottobre 1974 (utilizzabile per beni mobili strumentali acquistati entro il 31 dicembre 1988) e il D.M. 31 dicembre 1988 (utilizzabile per beni mobili strumentali acquistati dal 1° gennaio 1989), i canoni di locazione finanziaria, nonché i canoni di locazione e/o di noleggio relativi a beni mobili strumentali.

Si ricorda che nel caso in cui i suddetti beni vengano utilizzati promiscuamente (in parte per l'esercizio dell'arte e della professione e in parte per l'uso personale o familiare della persona fisica, del socio o dell'associato) le predette deduzioni e quote di ammortamento sono deducibili nella misura del 50 per cento;

- le quote di ammortamento, l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria nonché l'ammontare dei canoni di locazione e/o di noleggio relativi ai veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'anno;
- il 50 per cento delle quote di ammortamento, del canone di locazione finanziaria nonché dei canoni di locazione e/o di noleggio relativi ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggetto alla tassa di cui al n. 131 della tariffa ammessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n°641;
- il 50 per cento delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione finanziaria nonché dei canoni di locazione e/o di noleggio riferiti ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, limitatamente a un solo veicolo nel caso di esercizio della professione in forma individuale e limitatamente a un solo veicolo per socio o associato nei casi di esercizio della professione sotto forma di società semplice o in forma associata.

Si rammenta che il limite delle predette deduzioni è stato sancito dall'articolo 121-bis del TUIR, introdotto dall'articolo 17, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n.449, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Tali deduzioni possono incontrare un ulteriore limite a seconda dell'importo del costo di acquisto dei citati veicoli a motore. E', infatti, previsto, dal comma 1, quarto periodo del richiamato articolo 121-bis del TUIR che ai fini

del computo del 50 per cento deducibile non si tiene conto del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli e lire 4 milioni per i ciclomotori nonché, nel caso in cui i medesimi beni siano utilizzati in locazione finanziaria, dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i predetti importi.

Non si tiene, altresì, conto relativamente al 50 per cento dei canoni di locazione e/o di noleggio, dell'ammontare dei canoni che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli e lire ottocentomila per i ciclomotori. Questi ultimi importi sono da intendersi ragguagliati ad anno;

- il 50 per cento della rendita catastale dell'immobile di proprietà o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, utilizzato promiscuamente per l'esercizio dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare della persona fisica, del socio o dell'associato a condizione che la persona fisica, la società o l'associazione fra persone fisiche non dispongano nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione;
- l'ammontare della quota di ammortamento, di competenza dell'anno, del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990;
- l'ammontare del canone di locazione corrisposto nell'anno 1997 per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione;
- la rendita catastale dell'immobile strumentale utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria ovvero il canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati prima del 15 giugno 1990;

- il 50 per cento della rendita catastale per l'immobile adibito promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare della persona fisica, del socio o dell'associato e utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria, ovvero il 50 per cento del canone di locazione finanziaria se trattasi di contratti stipulati prima del 15 giugno 1990 o il 50 per cento del canone di locazione corrisposto per l'immobile utilizzato promiscuamente. In entrambe le ipotesi la deduzione spetta a condizione che la persona fisica, la società o l'associazione fra persone fisiche non dispongano nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione;
- l'ammontare della quota di competenza dell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte o professione;
- le altre spese relative all'immobile strumentale a qualunque titolo utilizzato, con esclusione della locazione finanziaria, ad esempio: spese condominiali e per riscaldamento;
- il 50 per cento delle spese per servizi e della quota di competenza delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria relativi agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare della persona fisica, del socio o dell'associato, di proprietà o utilizzati in base a contratto di locazione anche finanziaria;
- l'ammontare dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi relativi all'arte o professione esercitata;
- l'ammontare delle spese sostenute per servizi telefonici (compresi i servizi accessori quali telefax, videotel, ecc.) ed energia elettrica. Nel caso in cui i predetti servizi fossero utilizzati in modo promiscuo, la relativa deduzione competerebbe per il 50 per cento;

- il 50 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, ecc.) utilizzati esclusivamente per la trazione di autovetture e autocaravan, limitatamente ad un solo veicolo per persona fisica, socio o associato, nonché l'intero ammontare delle stesse spese sostenute per i citati veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'anno;
- l'ammontare delle spese sostenute relative a:

° prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande nei pubblici esercizi.

Dette spese sono deducibili fino ad un importo pari al 2 per cento dell'ammontare dei compensi rilevanti ai fini IRAP;

° spese di rappresentanza per un importo massimo pari all'1 per cento dei predetti compensi;

° 50 per cento delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili ovvero a corsi di aggiornamento professionale, comprese quelle sostenute per l'eventuale viaggio e soggiorno;

° 50 per cento delle spese di manutenzione relative ad apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n.131 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.641;

° 50 per cento delle spese sostenute, limitatamente ad un solo veicolo per persona fisica, socio o associato per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di ciclomotori e motocicli, nonché l'intero ammontare delle stesse spese sostenute per i ciclomotori e motocicli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'anno;

° 50 per cento delle altre spese (diverse da quelle sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili) limitatamente ad un solo veicolo per persona

fisica, socio o associato, relative alle autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché l'intero ammontare di tali spese relativamente ai detti veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte dell'anno;

° 50 per cento delle spese di impiego dei beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare della persona fisica, socio o associato e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio;

° altre spese inerenti all'attività professionale o artistica, effettivamente sostenute e documentate, inclusi i premi di assicurazione per rischi professionali, tenendo presente che le spese relative a beni e servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50 per cento.

Occorre sottolineare che l'articolo 8 esclude espressamente gli interessi passivi dal computo delle deduzioni.

Risultano, pertanto, esclusi, in ordine alle fattispecie di componenti negativi suindicati, anche gli oneri finanziari inerenti ai canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili nonché quelli che si riferiscono a beni immobili utilizzati in base a contratti di locazione finanziaria stipulati anteriormente al 15 giugno 1990.

3.3.4 Coordinamento dei componenti positivi e negativi ai fini delle imposte sui redditi con le specifiche disposizioni ai fini IRAP

Come già detto relativamente all'arte o professione esercitata individualmente o in forma associata valgono le disposizioni comuni previste dall'articolo 11.

In particolare, oltre ai costi indeducibili già indicati, non sono ammessi in deduzione, nella determinazione della base imponibile IRAP, i costi relativi alle prestazioni di lavoro dipendente, alle prestazioni di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 47 del TUIR, alle prestazioni di lavoro autonomo occasionale di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l) del TUIR, i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a) e 3, nonché alle indennità di trasferta e i rimborsi forfetari di spesa, percepiti dai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui alla legge 25 marzo 1986, n.80, di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

In ordine alla individuazione di tali componenti indeducibili si rinvia ai chiarimenti già forniti con riferimento alle imprese industriali, mercantili e di servizi.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 11, sono, invece, ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti e, per il 70 per cento, quelle per il personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Occorre evidenziare, infine, che per le collaborazioni coordinate e continuative si fa riferimento non solo ai compensi erogati ma anche agli altri costi relativi quali, ad esempio, gli oneri previdenziali.

Si rinvia, relativamente agli altri aspetti concernenti l'applicazione dell'art. 11, ai chiarimenti, per quanto compatibili, già forniti in sede di commento della base imponibile delle imprese industriali, mercantili e di servizi.

3.4 Base imponibile dei produttori agricoli titolari di reddito agrario, degli esercenti attivita' di allevamento di animali di cui all'art. 78 del tuir e degli esercenti attivita' di agriturismo.

3. 4. 1 Generalità

Come detto in precedenza sono soggetti passivi dell'IRAP anche i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del Tuir, ad esclusione di quelli con volume di affari annuo non superiore a cinque (o a quindici milioni di lire) esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1973, n. 633, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma dell'ultimo periodo del citato comma 6 dell'articolo 34.

Nel caso di esercizio di attività agricola rientrante nel regime di esonero e di altra attività (es. agriturismo) assume rilevanza, ai fini dell'IRAP, soltanto l'attività che risulta essere non esonerata ai fini di detto tributo.

Sono soggetti passivi d'imposta coloro i quali nell'anno 1997, pur avendo beneficiato del regime di esonero, rapportato al previgente limite di volume d'affari di lire 20 milioni, hanno superato nel corso del 1997, gli attuali limiti di 5 milioni di volume di affari ovvero, per le zone montane, di 15 milioni. Pertanto, detti soggetti dovranno procedere alla determinazione dell'imponibile IRAP, ai fini del versamento dell'acconto per il 1998, sulla base delle operazioni effettuate nel corso del 1997 risultanti dalle fatture d'acquisto e dalle autofatture rilasciate dagli acquirenti.

Non sono inoltre assoggettati ad IRAP i soggetti che conseguono esclusivamente redditi di natura occasionale.

3.4.2 Produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del TUIR, esercenti attività di allevamento di animali che determinano il reddito ai sensi dell'art. 78 del Tuir e attività di agriturismo

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, i produttori agricoli (imprenditori individuali e società semplici) titolari di reddito agrario, rientranti nei limiti previsti dall'art. 29 del TUIR, gli esercenti attività di allevamento di animali, che determinano forfetariamente il reddito ai sensi dell'art. 78 del Tuir, nonchè i soggetti che esercitano attività di agriturismo, che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge n. 413 del 1991, determinano il valore della produzione netta sulla base della differenza tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA e l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola soggetti a registrazione ai fini IVA

Per effetto di quanto disposto dall'art. 11, dal risultato così ottenuto vanno altresì dedotti, con riferimento all'esercizio in cui sono erogati, l'ammontare dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti nonchè, nel limite del 70 per cento, le spese relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro

Nell'ammontare dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro devono essere inclusi quelli relativi al personale, nonchè quelli relativi al titolare e agli altri componenti del nucleo familiare che prestano la propria opera nell'impresa agricola.

Gli acquisti inerenti alla attività agricola sono quelli soggetti a registrazione ai fini IVA. Vi rientrano, pertanto, non solo gli acquisti direttamente

destinati alla produzione (quali le spese sostenute per l'acquisto di mangimi, concimi, sementi, ecc.) ma anche, ad esempio, le spese di vendita, le spese amministrative, i canoni di locazione finanziaria (al netto della parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità indicate in precedenza con riferimento alle imprese industriali, mercantili e di servizi) le spese generali, ecc. inerenti alla attività agricola.

In merito alla imputazione temporale dei corrispettivi e degli acquisti occorre far riferimento all'ammontare che risulta indicato nella dichiarazione annuale IVA e pertanto, per quanto riguarda i corrispettivi occorre far riferimento al volume di affari aumentato delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni; per quanto riguarda gli acquisti occorre aver riguardo al totale degli acquisti e delle importazioni effettuati nell'esercizio dell'attività agricola.

Nel caso di modificazione da società di fatto esercente attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile, in impresa agricola individuale o in comunione tacita familiare di cui all'art. 230-bis, ultimo comma, del codice civile, prevista dall'art. 3. comma 75-bis della L. n. 662/96, come inserito dall'art. 9-bis, comma 2, del D.L. n. 79 del 1997, i corrispettivi e gli acquisti rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione sono quelli complessivi dell'intero anno. inclusi quelli del soggetto che si è venuto a modificare. Se la modificazione fa sorgere più imprese agricole individuali, l'imputazione a ciascun soggetto dei corrispettivi deve avvenire in ragione di quanto stabilito nell'atto di regolarizzazione; in assenza di una specifica ripartizione, l'imputazione s'intende effettuata in parti uguali fra tutti i comunisti che si sono costituiti in impresa agricola individuale.

3.4.3 Opzione per il regime ordinario

Ai sensi dell'art. 9, comma 2, i soggetti indicati nel precedente paragrafo possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo i criteri ordinari in base a quanto previsto per i soggetti esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria di cui all'art. 5. Pertanto, in caso di opzione, varranno tutti i criteri previsti per detti soggetti.

L'opzione va effettuata nella dichiarazione prevista ai fini dell'IRAP (cfr. art. 19) ed ha effetto a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta cui essa si riferisce (es. l'opzione esercitata nella dichiarazione IRAP presentata nel 1999 ha effetto a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta 1998) e fino a quando non è revocata. La scelta per tale tipo di determinazione in ogni caso ha validità per almeno quattro periodi d'imposta.

L'esercizio dell'opzione per il regime ordinario di determinazione della base imponibile IRAP comporta l'osservanza degli adempimenti contabili previsti dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973 (scritture contabili IVA integrate con gli elementi utili ai fini delle imposte sui redditi).

3.4.4 Persone fisiche esercenti attività agricola. Altri casi

Le persone fisiche che esercitano attività agricola eccedenti i limiti di potenzialità del terreno nonchè quelle che esercitano attività di allevamento di animali e attività di agriturismo e che non si avvalgono dei regimi forfetari previsti rispettivamente dall'art. 78 del Tuir e dall'art. 5 della legge n. 413 del 1991, determinano il valore della produzione con i criteri previsti per i soggetti in contabilità ordinaria di cui all'art. 5, comma 2.

3.5 Base imponibile per gli enti pubblici e privati non commerciali residenti nel territorio dello Stato

3.5.1 Enti privati non commerciali

La determinazione della base imponibile degli enti privati non commerciali è disciplinata dall'art. 10, commi 1 e 2 .

In particolare, occorre distinguere gli enti privati non commerciali, che svolgono esclusivamente attività non commerciali, da quelli che svolgono anche attività commerciali.

A tale proposito, il legislatore prevede due sistemi di determinazione della base imponibile:
- sistema di determinazione cosiddetto "retributivo";
- sistema di determinazione cosiddetto "misto".

Si ricorda che, in base al comma 5 dell'art.10, per l'applicazione del tributo in esame, le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi.

3.5.2 Sistema di determinazione cosiddetto "retributivo"

Per gli enti privati non commerciali che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile dell'imposta è costituita dall'ammontare delle somme relative a prestazioni di lavoro di qualunque tipo. In particolare, per

tali soggetti la base imponibile è determinata, per effetto dell'applicazione del comma 1 dell'art. 10 , in un importo pari all'ammontare :

- delle retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 47 del TUIR;
- dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa. di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR;
- dei compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art.81, comma 1, lett. l), del TUIR.

Si fa presente che, in forza del rinvio operato dall'art. 26 del D.Lgs. n. 460 del 1997, alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, con esclusione delle società cooperative, comprese quelle sociali, si applica l'art.10, comma 1, relativamente alle attività istituzionali, mentre per le attività connesse, tenuto conto che, secondo quanto emerge dalla relazione ministeriale al predetto D.lgs. n. 460 del 1997 "pur non concorrendo alla formazione del reddito, sono considerate commerciali ad ogni effetto", ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, si applicano i criteri di cui all'art. 5.

Retribuzioni del personale dipendente

Tra gli elementi da considerare ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, l'art. 10, come precedentemente rilevato, assume le retribuzioni al personale dipendente.

A tale proposito, si precisa che, in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 3, commi 19 e 134, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recanti delega al Governo ad emanare uno o più decreti legislativi volti ad armonizzare, razionalizzare e semplificare le disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e i relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro e a semplificare gli adempimenti dei contribuenti riguardanti la dichiarazione dei redditi, è stato emanato il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, riguardante "Armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e dei relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro" con il quale, peraltro, sono state apportate sostanziali modifiche alla disciplina dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati.

Pertanto, per la qualificazione dei redditi di lavoro dipendente si fa rinvio ai chiarimenti contenuti nella circolare ministeriale n. 326/E del 23 dicembre 1997 esplicativa delle disposizioni recate dal citato D.Lgs. n. 314 del 1997.

L'ammontare delle retribuzioni spettanti (vale il criterio di competenza) da considerare ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP è quello rilevante ai fini previdenziali, determinato a norma dell'art. 12 del D.P.R. 30 aprile 1969, n. 153, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314. In merito ai singoli elementi che compongono la retribuzione imponibile previdenziale si rinvia alla circolare INPS - Direzione Centrale Contributi - n. 263 del 24 dicembre 1997.

Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. b), nella determinazione della base imponibile sono ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro nonchè le eventuali

spese relative agli apprendisti e, nei limiti del 70 per cento, quelle per il personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Le tipologie dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che rientrano nella base imponibile dell'IRAP sono quelle indicate nell'art. 47 del TUIR; si precisa che, ai fini della determinazione della predetta base imponibile, occorre assumere tutti i redditi indicati nel predetto articolo ad eccezione di quelli derivanti da prestazioni comunque erogate in forma di trattamento periodico ai sensi del decreto 21 aprile 1993, n. 124, cosiddetti "fondi pensioni" (cfr. lett. h-bis dello stesso articolo).

Si fa presente inoltre che, ai fini del versamento dell'acconto per il primo periodo d'imposta di applicazione del tributo, occorre far riferimento ai redditi di cui al predetto art. 47 del TUIR antecedente le modifiche intervenute con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314.

Si rinvia, per chiarimenti in ordine alla qualificazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, alle istruzioni contenute nella citata circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 10 sono in ogni caso escluse dalla determinazione della base imponibile dell'IRAP le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad esse equiparati di cui all'art. 47, comma 1, lettera d), del TUIR.

Si fa presente che, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP si tiene conto delle somme e dei valori spettanti, fermo restando quanto precisato nel paragrafo precedente in materia di deduzione dei contributi e delle spese di cui all'art. 11, comma 1, lett. b).

Collaborazioni coordinate e continuative.

Come precedentemente evidenziato, rientrano nella base imponibile dell'IRAP i compensi relativi a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR, al netto dell'IVA in quanto dovuta. In detta disposizione sono annoverati i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni o altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Relativamente agli "altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa", si ribadisce che, ai sensi del secondo periodo della stessa lett. a), comma 2, dell'art. 49, del TUIR, si considerano tali i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività, non rientranti nell'oggetto dell' arte o professione esercitata dal contribuente ai sensi del comma 1 del medesimo art. 49 che, pur avendo contenuto intrinsecamente artistico o professionale, sono svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

Al riguardo, si ricorda che i compensi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative le quali comportano lo svolgimento di attività rientranti nell'oggetto proprio della professione (per esempio, compensi percepiti da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperto in società o enti) costituiscono reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 49, comma 1, del TUIR.

Per converso, il compenso spettante, ad esempio, ad un avvocato o ad un soggetto dipendente di un ente pubblico per l'esercizio dell'ufficio di sindaco o di revisore di un ente è da considerare compenso derivante da un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR.

Analogamente, si considerano derivanti da un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa di cui al richiamato art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR, i compensi conseguiti per attività di amministratore svolta da professionisti quali dottori commercialisti e ragionieri, in quanto si tratta di attività che, anche se svolte nell'ambito dell'attività professionale, non rientrano nell'oggetto proprio dell'attività di dottore commercialista o ragioniere.

Ai fini della determinazione della base imponibile, i compensi delle collaborazioni in esame si assumono con riferimento al momento in cui sono erogati nel rispetto del principio di cassa.

Va inoltre precisato che detti compensi devono assumersi nell'ammontare erogato nel periodo d'imposta. A tale proposito si fa presente che sono escluse dal computo di detto ammontare le somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del collaboratore coordinato e continuativo, che, ai sensi dell'art. 50, comma 8, del TUIR, costituiscono "anticipazioni" di costi da parte del commmittente. Per la determinazione dell'ammontare rientrante nella base imponibile dell'IRAP è esclusa dalla nozione di compenso erogato ai collaboratori coordinati e continuativi la parte di contributo INPS posta a carico del committente.

Redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

Ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. l), del TUIR, sono annoverati tra i redditi diversi quelli derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

Al riguardo si precisa che non rientrano nella base imponibile dell'IRAP i redditi menzionati nella predetta disposizione connessi all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

Ai fini della determinazione della base imponibile, i redditi in questione si assumono con riferimento al momento di erogazione.

3.5.3 Distacco del personale

L'art. 11, comma 1-bis, prevede alcune deroghe relativamente agli oneri e ai proventi derivanti dal distacco di personale presso terzi.

Al riguardo viene disposto che gli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP. Giova in proposito osservare che se il distacco del personale avviene a favore di un soggetto che determina la base imponibile secondo le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 10 (ente privato non commerciale), l'onere sostenuto concorre alla determinazione della base imponibile IRAP di quest'ultimo soggetto. Se ad effettuare il distacco del personale, è un soggetto tenuto alle disposizioni dell'art. 10, comma 1, il provento che ne deriva non concorre alla formazione della base imponibile IRAP.

3.5.4 Enti privati non commerciali che svolgono anche attività commerciali.

L'art. 10, comma 2, stabilisce che, se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali, la base imponibile relativa a tali attività è determinata secondo le disposizioni dell'art. 5, comma 2, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammonatre complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Pertanto, se lo stesso soggetto, oltre a svolgere le attività istituzionali esercita anche attività commerciali, con riferimento a queste ultime, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, si seguono le regole di determinazione proprie delle società commerciali; in tal senso, si avranno due basi imponibili (al riguardo si rinvia a quanto espressamente precisato in precedenza).

Per le altre attività "non commerciali" si precisa che, ai sensi del secondo periodo del comma 2 dell'art. 10, la base imponibile relativa alle attività non commerciali e determinata secondo le regole del comma 1 dell'art. 10 ed è costituita dall'ammontare delle retribuzioni (redditi di lavoro dipendente, assimilati ai redditi di lavoro dipendente) e dei compensi (di collaborazioni coordinate e continuative e di attività di lavoro autonomo occasionale) ridotta dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali o, in mancanza di specifica riferibilità dei compensi e delle retribuzioni all'attività commerciale, in base al predetto rapporto. Pertanto, per i soggetti sopra indicati, per i quali non è possibile l'individuazione specifica della loro prestazione nell'ambito dell'attività commerciale o di quella non commerciale, occorrerà

procedere all'effettuazione del rapporto tra i ricavi e gli altri proventi riferibili all'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

3.5.5 Società ed enti non residenti

Come già detto, l'art. 3, comma 1, lett.e), individua tra i soggetti passivi dell'IRAP le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett.d), del TUIR.

Trattasi delle società e degli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Ai sensi dell'art. 10, comma 4, la base imponibile dei predetti soggetti è determinata:

a) per le società di persone e di capitali nonché per gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, secondo le disposizioni degli artt. 5 (imprese industriali, mercantili e di servizi), 6 (banche e altri enti e società finanziarie) e 7 (imprese di assicurazione) che risultano ad essi applicabili;

b) per le società ed associazioni esercenti arti e professioni, con base fissa nel territorio dello Stato, secondo le disposizioni dell'art.8;

c) per gli enti non commerciali, con base fissa nel territorio dello Stato, secondo le disposizioni dei commi 1 e 2 dell'art. 10 che risultano ad essi applicabili;

Si precisa che, per le società e gli enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato dotati di ufficio o base fissa, non costituente tuttavia stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, determinano la base imponibile IRAP secondo le disposizioni del comma 1 dell'art. 10 per le attività non commerciali esercitate nel territorio dello Stato.

3.5.6 Determinazione della base imponibile degli enti pubblici non commerciali

Ai sensi dell'art. 10, comma 3, per gli organi e le amministrazioni dello Stato, le regioni, le province, i comuni e gli enti pubblici non commerciali, la base imponibile dell'IRAP è determinata in modo analogo a quello previsto per gli enti privati non commerciali di cui all'art. 10, commi 1 e 2, salvo quanto precisato in materia di distacco di personale, in quanto, non essendo previsto il rimborso degli oneri relativi a detto personale, le corrispondenti retribuzioni restano comprese nella base imponibile del soggetto che ha effettuato il distacco.

Relativamente alle modalità di determinazione della base imponibile dell'IRAP degli enti pubblici non commerciali e delle amministrazioni dello Stato, si rinvia alla circolare n. 97/E del 9 aprile 1998 nonchè agli ulteriori chiarimenti forniti con la successiva circolare n. 99/E del 16 aprile 1998. In tale ultima nota, oltre a confermare l'adozione del criterio di cassa per la determinazione della base imponibile dei citati soggetti, è stato precisato che in ordine alla deduzione dalla base imponibile dei contributi per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro, l'esplicito richiamo contenuto nella citata circolare n. 97/E del 9 aprile 1998 non può che intendersi riferito ai casi in cui l'ente pubblico svolga sia attività commerciali sia attività non commerciali e opti per la determinazione della base imponibile relativa all'attività commerciale con il metodo analitico di cui all'art. 10, comma 2..

Si precisa, altresì, che fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 47 del Tuir sono esclusi quelli indicati alle lett. h-bis) del citato articolo, in quanto il soggetto erogante è compreso tra quelli esclusi dal tributo di cui trattasi ai sensi dell'art. 3, comma 2..

Resta inteso che qualora tra i suddetti enti pubblici siano inquadrabili taluni soggetti che svolgono esclusivamente attività commerciale, come nel caso di Istituti autonomi case popolari, si applicherà agli stessi l'art. 5, comma 1; a tale riguardo si precisa che i componenti positivi e negativi ai fini IRAP, devono essere assunti in conformità dei criteri previsti dall'art. 109, comma 4-bis, del testo unico stesso, così come precisato nelle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi (mod. 760-bis/RC/98), laddove gli stessi assumano rilevanza anche ai fini delle imposte sui redditi..

3.6 Base imponibile dei soggetti in regime forfetario.

3.6.1 Determinazione della base imponibile per i soggetti titolari di reddito d'impresa

I soggetti che , ai fini delle imposte sui redditi, determinano il reddito d'impresa avvalendosi di regimi forfetari possono determinare , ai sensi del comma 3 dell'art.17, il valore della produzione netta sommando i seguenti valori:

- ammontare del reddito d'impresa calcolato in base alla determinazione forfetaria;
- ammontare delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art.81, comma 1, lett.l) del TUIR;
- indennità e rimborsi di cui all'art.81, comma 1, lett.m), del TUIR;
- interessi passivi.

I soggetti interessati a detta determinazione della base imponibile sono:

- le associazioni sportive dilettantistiche di cui alla legge 16 dicembre 1991, n.398;
- le associazioni senza scopo di lucro e le pro loco;
- le associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo per l'attività di assistenza fiscale di cui all'art. 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- i soggetti di cui all'art.3, comma 171, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- gli enti non commerciali di cui all'art. 109-bis del TUIR.

Resta, comunque, ferma per i predetti soggetti la facoltà di determinare la base imponibile ai sensi dell'art.5.

Ai sensi del comma 2 del predetto art.17 , sono espressamente esclusi dalla determinazione del valore della produzione con le modalità sopra citate i soggetti che esercitano attività di agriturismo di cui all'art.5 della legge n.413 del 1991 nonchè le imprese di allevamento di animali che determinano il reddito d'impresa ai sensi dell'art.78 del TUIR.

Si precisa che, ai fini della determinazione della base imponibile, le retribuzioni per il personale dipendente sono soltanto quelle produttive di reddito di lavoro dipendente

Relativamente alla determinazione dell'ammontare dei compensi per collaborazioni coordinate e continuative e di lavoro autonomo si rinvia a quanto precisato nel commento dell'art.10 rilevando altresì che gli stessi devono essere assunti nel rispetto del principio di competenza.

In sede di prima attuazione l'opzione per il regime di determinazione della base imponibile dell'IRAP secondo le regole del comma 2 dell'art. 17 va effettuata compilando il prospetto per la determinazione dell'acconto della stessa

da presentare con la dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta 1997 ; detta opzione non vincola il contribuente alla determinazione dell'IRAP relativa al 1998 secondo le regole ordinarie, nonostante l'acconto venga determinato in base ai criteri previsti dall'art.17, comma 2.

Si ricorda che in base all'art.11, comma 1, lett.b) ai fini della determinazione della base imponibile spettano le deduzioni per i contributi per assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro, per spese relative agli apprendisti nonchè, nei limiti del 70 per cento, per spese relative al personale assunto con contratto di formazione-lavoro.

3.6.2 Determinazione della base imponibile degli artisti e professionisti.

L'art.17, comma 2, ha previsto, fra l'altro, per determinati soggetti, la possibilità di una particolare determinazione della base imponibile ai fini della nuova imposta regionale sulle attività produttive.

I soggetti interessati sono i cosiddetti contribuenti "minimi", cioe gli esercenti arti e professioni cui si rendono applicabili le disposizioni dell'articolo 3, commi da 171 a 186, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

Si ricorda che i predetti soggetti, in relazione all'attività prevalentemente esercitata e al verificarsi delle condizioni previste dal richiamato articolo 3, comma 171, determinano il reddito di lavoro autonomo forfetariamente, applicando al volume di affari, aumentato dei corrispettivi e dei compensi non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, la percentuale di redditività del 78 per cento.

Ai sensi dell'art. 17, comma 2, ai fini dell'individuazione del valore della produzione netta dei soggetti in commento occorre sommare l'importo forfetario

come sopra evidenziato all'ammontare delle retribuzioni per lavoro dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, delle indennità e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR, nonché all'ammontare degli interessi passivi corrisposti nel 1997 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria, determinati secondo la procedura già illustrata con riferimento alle imprese, in sede di commento all'art. 11).

Dal predetto importo vanno sottratte le deduzioni previste dall'art. 11, comma 1, lett. b) ovvero i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti e, nel limite del 70 per cento, delle spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro.

3.7 Determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato

Nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttiva anche all'estero, la quota di valore della produzione a questa attribuibile è scomputata dalla base imponibile secondo i criteri di cui all'art. 4 comma 2,di cui si dirà nel successivo capitolo.

Si considera prodotto all'estero anche il valore della produzione derivante dall'attività esercitata mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel registro di cui all'art. 1, comma 1, del DL 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30. Pertanto, la quota parte del valore della produzione riferibile all'utilizzo di dette navi, determinato a norma dell'art. 5, va escluso dalla base imponibile IRAP. Si precisa che, limitatamente al primo periodo d'imposta di applicazione del tributo, l'esclusione in parola opera anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione del suddetto registro, semprechè per tali mesi ricorrevano le condizioni di iscrivibilità.

CAPITOLO IV

Ripartizione territoriale della base imponibile IRAP

4.1 Generalità

Come già detto in precedenza, l'art. 4, comma 1, stabilisce che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione. Il comma di detto articolo fissa le modalità per ripartire il valore della produzione netta nell'ipotesi in cui l'attività sia esercitata nel territorio di più regioni.

Le modalità di ripartizione territoriale del valore della produzione netta sono differenziate a seconda della natura del soggetto e dell'attività dallo stesso svolta.

4.2 Ripartizione territoriale della base imponibile per la generalità dei soggetti, ad esclusione delle banche, degli altri enti e società finanziari, delle imprese di assicurazione e delle imprese agricole

Per tutti i soggetti, ad esclusione delle banche, degli altri enti e società finanziari, delle imprese di assicurazione e delle imprese agricole - che verranno esaminati nel prosieguo -, si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori

coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione di cui all'art. 11, comma 1, lett. c), numero 5, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione.

Detto criterio di ripartizione della base imponibile si rende altresì applicabile alla Banca d'Italia e all'Ufficio Italiano Cambi nonché alle persone fisiche e alle società semplici ed equiparate, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, e agli enti non commerciali, che esercitano attività agricola oltre i limiti dell'art. 29 del Tuir. Il medesimo criterio si applica anche per i soggetti che svolgono in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria, indicate nel comma 1-bis dell'art. 6.

L'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 4 in commento stabilisce, inoltre, che il valore della produzione netta, derivante dall'attività esercitata nel territorio di altre regioni senza l'impiego, per almeno tre mesi, di personale si considera prodotto nella regione nel cui territorio il soggetto passivo è domiciliato.

Ciò posto, in ordine ai diversi elementi richiesti dalla norma ai fini della ripartizione in argomento, si precisa quanto segue:

- gli stabilimenti, i cantieri, gli uffici o le basi fisse devono essere posseduti (a titolo di proprietà o altro diritto reale) o detenuti (in locazione, anche finanziaria, o in comodato) dal contribuente;

- la locuzione "stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione", va intesa nel senso che detti immobili devono essere operativi nel territorio della regione

per il suddetto periodo minimo ancorché non continuativo. Pertanto, ad esempio, un'impresa di costruzioni che abbia aperto un cantiere nel comune di Napoli il 15 marzo 1998 e lo abbia gestito sino al 15 aprile 1998 (durata del cantiere: un mese) e, successivamente, ne abbia aperto un altro nel comune di Avellino in data 10 settembre 1998 gestendolo sino al 15 novembre 1998 (durata del cantiere: 2 mesi e cinque giorni), l'impresa stessa avrà soddisfatto la prima delle condizioni richieste dall'art. 4 (durata non inferiore a tre mesi) ai fini della attribuzione alla regione Campania di una quota del valore netto della produzione dichiarata;

- circa la condizione di "operatività", si precisa che questa è soddisfatta laddove nei predetti luoghi vi sia la presenza, in via continuativa, di personale addetto che svolga nei luoghi medesimi una attività produttiva; conseguentemente tale condizione non si configura nell'ipotesi del cantiere inattivo con presenza di solo personale di custodia. Tenuto conto che l'art. 14 stabilisce che l'imposta è dovuta per periodi d'imposta, la durata minima di tre mesi deve essere verificata nell'ambito di ciascun periodo d'imposta;

- circa il requisito della "continuità", si fa presente che questo deve essere inteso quale presenza "stabile" dell'addetto nei predetti luoghi; detta stabilità si configura solo nell'ipotesi in cui, in base ad elementi contrattuali, si rilevi che l'addetto è preposto stabilmente a detta sede di lavoro, ancorché per un periodo di tempo inferiore a tre mesi. Pertanto, il personale in trasferta o in missione temporanea non si considera in carico alla sede nella quale viene effettuata la trasferta, bensì a quella dove contrattualmente preposto. Per converso, per il personale distaccato presso altri soggetti il requisito della

stabiltà si configura in capo all'impresa che lo impiega. In assenza di base fissa nella regione ove il personale dipendente ha la propria sede di lavoro, detto personale si considera in carico alla regione in cui l'impresa ha il domicilio fiscale. Si precisa che le considerazioni sopra svolte sono applicabili oltreché al personale dipendente, a quello che presta attività da cui derivano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione di solo lavoro;

- le retribuzioni e i compensi vanno ripartiti sulla base delle somme il cui diritto alla percezione matura nel periodo d'imposta durante la permanenza del personale dipendente, del collaboratore coordinato e continuativo e dell'associato in partecipazione nella singola regione. A tale conclusione si perviene per effetto del riferimento alle retribuzioni "spettanti" contenuto nel comma 2 dell'art. 4;

  le retribuzioni sono riferibili al "personale a qualunque titolo utilizzato", risultando a tal fine indifferente la qualifica, la funzione (ad esempio, dirigenti, operai, impiegati, ecc.) e la tipologia del rapporto contrattuale (ad esempio, a tempo indeterminato, a tempo determinato, part-time, formazione lavoro, ecc.). Nella nozione di "personale a qualunque titolo utilizzato" sono ricompresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

- relativamente alla nozione di "retribuzione" spettante al personale dipendente, occorre far riferimento alla qualificazione di reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 46, comma 1, del TUIR; al riguardo, si rinvia ai chiarimenti

contenuti nella circolare ministeriale n. 326/E del 23 dicembre 1997, esplicativa delle disposizioni recate dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314;

- l'ammontare delle retribuzioni da considerare ai fini della ripartizione territoriale è quello rilevante ai fini previdenziali, determinato ai sensi dell'art.12 del D.P.R. 30 aprile 1969, n. 153, come sostituito dall'art. 6 del citato D.Lgs. n. 314 del 1997. In merito ai singoli elementi che compongono la retribuzione imponibile previdenziale si rinvia alla circolare INPS- Direzione Centrale Contributi- n. 236 del 24 dicembre 1997. Pertanto, restano escluse dalla nozione di retribuzione le quote di accantonamento annuale al trattamento di fine rapporto, le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, le indennità, anche in forma assicurativa, conseguite a titolo di risarcimento danni nonché i contributi e le somme a carico del datore di lavoro versate o accantonate sotto qualsiasi titolo alle forme pensionistiche complementari di cui al D.Lgs. n.124 del 1993;

- relativamente alla nozione di collaboratori continuati e continuativi, occorre far riferimento alle ipotesi indicate nell'art. 49, commi 2, lett.a), e 3, del Tuir, in precedenza esaminate. Ai fini della ripartizione della base imponibile i compensi delle collaborazioni in esame vanno assunte con riferimento all'ammontare contrattualmente spettante nel periodo d'imposta, con esclusione delle somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del collaboratore coordinato e continuativo nonchè delle indennità spettanti per la cessazione dei predetti rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. E' altresì esclusa dalla nozione di compenso spettante ai collaboratori coordinati e

continuativi, la parte di contributo INPS del 12 per cento (o del 10 per cento) posta a carico del committente). A ciò si perviene sulla base della formulazione dell'art. 4 che fa espresso riferimento ai "compensi", a differenza di quella contenuta nell'art.11, laddove vengono menzionati i "costi" di collaborazione coordinata e continuativa;

- ai sensi dell'art. 4 in esame rientrano nell'ammontare da considerare ai fini della ripartizione anche gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui alla lett. c) del comma 2 dell'art. 49 del Tuir, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro; sono invece esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. l), del Tuir e i rimborsi di cui alla successiva lett. m).

Tutto ciò premesso, ai fini della ripartizione regionale del valore netto della produzione, si dovrà considerare la quota della retribuzione complessiva annua proporzionalmente riferibile al periodo in cui il personale è addetto con continuità presso i singoli stabilimenti, uffici, ecc..

Il criterio di ripartizione territoriale del valore della produzione sulla base delle retribuzioni e degli altri compensi suindicati si applica anche alle imprese esercenti attività di navigazione. Al riguardo, fermo restando che il valore della produzione riferibile in base a tali criteri alle navi iscritte nel registro di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, si considera prodotto all'estero. si precisa che il valore della produzione riferibile alle altre navi si considera prodotto nella regione nel cui compartimento le stesse risultano iscritte.

4.3 Ripartizione territoriale della base imponibile per le banche e altri enti e società finanziari

Le banche devono ripartire il valore della produzione netta in proporzione all'ammontare dei depositi in denaro e in titoli costituiti dalla clientela, rispettivamente, presso gli sportelli operanti nell'ambito di ciascuna regione e presso le filiali operanti all'estero.

Nella nozione di depositi in "denaro" costituiti dalla clientela devono intendersi compresi i seguenti rapporti con soggetti non bancari: depositi a risparmio liberi o vincolati, certificati di deposito e buoni fruttiferi, conti correnti passivi liberi o vincolati.

Nella nozione di "depositi in titoli" si deve tener conto di tutti i rapporti di deposito titoli (azionari, obbligazionari, altri) intrattenuti con soggetti non bancari, ivi compresi quelli di titoli oggetto di operazioni pronti contro termine passive (per la banca) ovvero riguardanti titoli non cartolarizzati e per i quali non si sia instaurato un effettivo contratto di deposito. I predetti dati vanno rilevati in base alle evidenze, riferite alla data di chiusura dell'esercizio, dei sistemi informativi contabili utilizzati dalle banche.

Nel caso in cui la banca si avvalga di filiali situate in regioni diverse da quella ove è ubicata la sede principale e le medesime si limitino a collocare presso la clientela strumenti di raccolta della banca stessa (certificati di deposito, obbligazioni, ecc.) senza intrattenere con la clientela rapporti di deposito in denaro o in titoli - in quanto costituiti presso la sede principale - ai fini della

ripartizione territoriale della base imponibile assumono rilevanza i depositi in denaro o in titoli costituiti presso la sede principale.

Per le società e gli enti finanziari, diversi dalle banche, occorre avere riguardo agli "impieghi" riferiti alla data di chiusura dell'esercizio - intendendosi per tali i finanziamenti nelle varie forme in uso (credito al consumo, credito con garanzia ipotecaria, factoring, leasing, ecc.) - effettuati dalla sede principale e dalle singole filiali dislocate sul territorio di ciascuna regione o all'estero ovvero agli "ordini", successivamente eseguiti, raccolti dalla sede principale e dalle succursali ubicate nelle varie regioni o all'estero.

Relativamente al concetto di impieghi, si precisa che lo stesso va assunto con riferimento alle diverse tipologie di società finanziarie. Pertanto, ai fini di cui trattasi, deve considerarsi:

- per le società di locazione finanziaria, l'ammontare dei crediti impliciti relativi ai contratti in essere;

- per le società di factoring, l'ammontare dei crediti acquisiti per la gestione e l'incasso;

- per le società di credito al consumo, l'ammontare dei crediti erogati.

Qualora la società finanziaria disponga di proprie filiali situate in regioni diverse da quella in cui è posta la sede principale, che svolgano attività meramente preparatoria della concessione dei finanziamenti erogati dalla sede principale, l'impiego si considera effettuato dalla sede medesima.

Relativamente al concetto di ordini eseguiti, si precisa che essi, ai fini in esame, vanno assunti negli ammontari relativi agli ordini stessi.

Se per la promozione dei contratti la società o l'ente si avvale di agenti o mandatari, non rileva il luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale, ma quello della sede in cui l'impiego e effettuato o l'ordine, successivamente eseguito, è raccolto.

4.4 Ripartizione territoriale della base imponibile delle c.d. "holding industriali"

Come già accennato, nel caso di attività svolta attraverso sedi ubicate in più regioni o province, si precisa che i soggetti in questione devono applicare, anche nell'ipotesi di esercizio in via esclusiva dell'attività di assunzione di partecipazioni, il criterio di ripartizione basato sull'ammontare delle retribuzioni al personale dipendente, dei compensi ai collaboratori, etc. di cui al precedente paragrafo 4.2.

4.5 Ripartizione territoriale della base imponibile delle imprese di assicurazione

La ripartizione deve essere effettuata in proporzione ai premi raccolti dagli uffici dell'impresa (sede principale e sedi secondarie, ecc.), ubicati in ciascuna regione, rispetto all'ammontare complessivo dei premi raccolti da tutti gli uffici dell'impresa. A tal fine i premi raccolti da agenti o altri intermediari (ad esempio, brokers, promotori, sistema bancario) sono imputabili all'ufficio direzionale dell'impresa che gestisce il contratto (tra i quali, tenuto conto della loro funzione, non rientrano gli ispettorati amministrativi e i centri di liquidazione sinistri), indipendentemente dal luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale.

I premi raccolti dagli uffici dell'impresa operanti per un periodo inferiore a tre mesi sono imputabili alla regione in cui l'impresa è domiciliata.

4.6. Ripartizione territoriale della base imponibile delle imprese agricole

L'art. 4 stabilisce che per le imprese agricole, nell'ipotesi in cui l'attività venga esercitata nel territorio di più regioni, si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta corrispondente all'estensione dei terreni ubicati nel territorio di ciascuna regione.

A tale proposito si rende necessario precisare che tale modalità di ripartizione è utilizzabile esclusivamente dalle persone fisiche, dalle società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir, dagli enti non commerciali, che svolgono attività agricola nei limiti dell'art. 29 del Tuir; si precisa che tali soggetti, ancorché abbiano optato, ai sensi del comma 2 dell'art. 2, per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste nell'art. 5, comma 2, devono effettuare la ripartizione territoriale in base all'estensione dei terreni. Nell'ipotesi in cui i predetti soggetti esercitino attività eccedenti i menzionati limiti, gli stessi dovranno utilizzare, ai fini della ripartizione territoriale, i criteri indicati nel paragrafo 4.2 che si rendono in ogni caso applicabili alle società commerciali di persone e alle società di capitale.

CAPITOLO V

Agevolazioni ed esenzioni

5.1 Disposizioni agevolative per particolari categorie di soggetti

La legge 23 dicembre 1996, n. 662, stabilisce che l'introduzione della nuova imposta regionale, non debba determinare, in linea di principio, alcun aumento della pressione fiscale mantenendo sostanzialmente invariato il reddito netto disponibile e garantendo, nello stesso tempo, i livelli di esenzione attualmente vigenti. Lo stesso provvedimento normativo prevede inoltre la possibilità, anche in via transitoria per ragioni di politica economica e redistributiva, tenuto anche conto del carico dei tributi e dei contributi soppressi, di differenziare l'aliquota e le basi imponibili per settori di attività o per categorie di soggetti passivi o anche, su base territoriale, in relazione agli sgravi contributivi e alle esenzioni dell'imposta locale sui redditi ancora vigenti per le attività svolte nelle aree depresse nonchè la possibilità di prevedere agevolazioni a soggetti che intraprendono nuove attivita` produttive.

In osservanza a tale direttiva il decreto legislativo n. 446 del 1997 ha previsto determinate agevolazioni per i soggetti di seguito elencati.

5.2 Agevolazioni di carattere territoriale

L'art. 17, comma 1, stabilisce che per i soggetti che alla data di entrata in vigore del decreto in commento hanno acquisito il diritto a fruire di uno dei

regimi di esenzione decennale a carattere territoriale dell'ILOR nel rispetto delle condizioni e dei requisiti previsti dalle singole leggi di esenzione, il valore prodotto nel territorio della regione ove è ubicato lo stabilimento o l'impianto cui il regime agevolativo si riferisce, determinato a norma degli articoli 4 e 5, è ridotto per il residuo periodo di applicabilità del detto regime di un ammontare pari al reddito che ne avrebbe fruito

Pertanto, per i soggetti che alla data del 1° gennaio 1998 godono di esenzioni decennali ILOR, è stata prevista la riduzione della base imponibile IRAP in misura pari al reddito che sarebbe stato esente da ILOR. Detta riduzione e applicabile per tutta la durata del periodo esonerativo in cui la società avrebbe potuto fruire in assenza della abrogazione dell'ILOR

Al riguardo vengono di seguito individuate le principali agevolazioni ILOR in esame.

Esenzioni ILOR per il Mezzogiorno

Il quadro normativo di riferimento relativo alle esenzioni ILOR per il Mezzogiorno, nonchè i requisiti la durata e le condizioni per poter fruire delle agevolazioni fiscali a favore dei territori meridionali è contenuto nel testo unico delle leggi sugli interventi per il Mezzogiorno, approvato con D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218.

La legge 1° marzo 1986, n.64 ha, tra l'altro, fissato al 31 dicembre 1993 la scadenza delle disposizioni fiscali contenute nel citato D.P.R. n. 218 del 1978.

Il D.L. 11 luglio 1988, n.258, convertito dalla legge 5 agosto 1988, n.337, in attuazione della decisione della Commissione CEE/88/318 del 2 marzo 1988,

limitatamente ad alcuni territori del Mezzogiorno, ha anticipato la scadenza delle anzidette disposizioni.

In particolare il D.L. n. 258 del 1988 ha anticipato al 31 dicembre 1990 la scadenza delle agevolazioni fiscali per le province di Ascoli Piceno e Roma e al 31 dicembre 1992 per quelle di Latina e Rieti.

L'art.18, comma 1, del D.L. 3 giugno 1995, n. 244, convertito dalla legge 8 agosto 1995, n.341, ha confermato per i restanti territori meridionali la scadenza dei benefici fiscali al 31 dicembre 1993.

Com'è noto, l'esenzione dall'ILOR in argomento si applica ai redditi industriali degli stabimenti industriali tecnicamente organizzati nonchè al maggior reddito derivante da ampliamenti, trasformazioni, riattivazioni, ricostruzioni o riammodernamenti degli stabilimenti già esistenti.

L'esenzione ha durata decennale a decorrere dal primo esercizio di produzione del reddito.

Ai sensi del comma 2 del menzionato art.18 del D.L. n.244 del 1995 , l'esenzione dall'ILOR si applica per l'intero decennio per gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati che siano divenuti atti all'uso entro il termine di scadenza dei benefici fiscali stabiliti dalla legge.

Si riporta di seguito un prospetto di sintesi delle scadenze dell'esenzione dall'ILOR relative ai diversi territori del Mezzogiorno.

Territori	**Termine di scadenza entro il quale l'impianto deve essere atto all'uso**	**Agevolazione**
Province di Ascoli Piceno e Roma	31/12/1990	Esenzione decennale ILOR
Province di Latina e Rieti	31/12/1991	Idem

Provincia di Frosinone e Regioni Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Isola del Giglio e Isola Capraia	31/12/1993	Idem

Esenzione ILOR per la provincia di Trieste

L'art. 2 della legge 29 gennaio 1986, n. 26, ha previsto, tra l'altro, a favore della provincia di Trieste l'esenzione decennale dall'imposta locale, sui redditi per gli stabilimenti tecnicamente organizzati di nuovo impianto, nonchè per quelli già esistenti che siano ampliati, trasformati, ricostruiti per i redditi derivanti dall'ampliamento, dalla trasformazione e dalla ricostruzione

La scadenza di tale beneficio, già fissata dall'anzidetta legge n. 26 del 1986 al 31 dicembre 1995, è stata anticipata al 30 giugno 1992 con deliberazione del CIPE del 26 novembre 1991, al fine di conformarsi alle norme comunitarie in materia di concorrenza. L'anzidetta deliberazione ha tuttavia precisato che le agevolazioni a carattere pluriennali, quale l'esenzione dall'ILOR, continuano ad applicarsi fino alla scadenza del decennio in favore dei soggetti per i quali si siano verificati i presupposti agevolativi alla medesima data del 30 giugno 1992.

Esenzione ILOR per la provincia di Gorizia

L'art. 4 della legge 27 dicembre 1975, n. 700, ha stabilito l'esenzione decennale dall'ILOR per i redditi derivanti dalle nuove imprese industriali ed artigiane, nonchè per quelli derivanti dall'ampliamento e dalla trasformazione delle imprese esistenti.

L'art. 2. terzo comma, della legge 29 gennaio 1986, n. 26, ha prorogato al 31 dicembre 1995 le disposizioni della predetta legge n. 700, scadute al 31 dicembre 1985.

La deliberazione del CIPE del 1991 sopra menzionato ha anticipato al 30 giugno 1992 la data di scadenza anche dei benefici fiscali in favore della provincia di Gorizia, consentendo alle imprese già costituite all'anzidetta data di fruire delle agevolazioni a carattere pluriennale, fra le quali l'esenzione dall'ILOR, fino alla scadenza del decennio.

Esenzione ILOR per la zona portuale di Aussa Corno

L'art. 2, quarto comma, della legge 26 gennaio 1986, n. 26 ha previsto, con scadenza 31 dicembre 1995, l'esenzione decennale dall'ILOR per i nuovi stabilimenti industriali della zona portuale di Aussa Corno.

Esenzione ILOR per il Friuli Venezia Giulia e Marche

In forza dell'art. 34 della legge 1° dicembre 1986, n. 879, spetta l'esenzione dall'ILOR per un decennio dall'attivazione degli impianti alle nuove imprese artigiane e alle piccole e medie imprese industriali costituite nel Friuli Venezia Giulia e Marche entro il 31 dicembre 1990.

Esenzione ILOR per la Valtellina

L'art. 11 della legge 2 maggio 1990, n. 102, ha previsto in favore delle nuove imprese, nonchè di quelle ricostruite, ampliate o trasformate della Valtellina, tra l'altro, l'esenzione decennale dell'ILOR.

Il DPCM 29 luglio 1993, nel recepire la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, ha introdotto limiti dimensionali per le imprese destinatarie dei benefici in argomento (solo piccole e medie imprese), recependo altresì massimali stabiliti dalle norme comunitarie in relazione alle PMI (15 per cento e 7,5 per cento).

Le agevolazioni in favore della Valtellina si applicano alle imprese per le quali si sono verificati i presupposti agevolativi entro il 31 dicembre 1994.

Esenzioni ILOR per il Vajont

Fino al 31 dicembre 1993 è stato previsto in favore delle nuove imprese dei territori del Vajont (art. 5 della legge 10 maggio 1983, n. 190), tra l'altro, l'esenzione decennale dall'ILOR

La scadenza del 31 dicembre 1993 è stata fissata dall'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537; tuttavia, le agevolazioni continuano ad applicarsi in favore delle imprese nei confronti delle quali alla stessa data si siano verificati i presupposti agevolativi.

Esenzione ILOR per le zone terremotate del Friuli Venezia Giulia e della Basilicata, Campania e Puglia.

Al fine di favorire la ricostruzione delle imprese del Friuli-Venezia Giulia, danneggiate dal sisma del 1976, l'art. 1, nono comma del D.L. 22 dicembre 1981,

n. 790, convertito dalla legge 23 febbraio 1982, n. 47, ha previsto che le imprese artigiane e strumentali, manifatturiere, estrattive, edili ed alberghiere, site nei comuni colpiti dagli eventi sismici del 6 maggio 1976 e successivi, che siano state ricostruite totalmente o parzialmente in misura superiore al cinquanta per cento del valore degli impianti fissi risultante antecedentemente alla stessa data, sono considerate nuove imprese ai sensi dell'art. 8 della legge 22 luglio 1966, n.614 e, ai fini dell'esenzione decennale dall'ILOR di cui all'art.30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.601, purchè gli investimenti in impianti fissi non superino il limite di sei miliardi di lire.

Il regime agevolativo stabilito in favore delle imprese ricostruite del Friuli-Venezia Giulia ha trovato applicazione anche alle imprese ricostruite a seguito del sisma che ha colpito le regioni Basilicata, Campania e Puglia, in forza del richiamo contenuto nell'art.3-terdecies del decreto legge 1° ottobre 1982, n. 696, convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 1982, n. 883, secondo il quale le disposizioni di cui al nono comma, dell'art.1 del D.L. 22 dicembre 1981, n. 790, sono estese alle imprese ubicate nelle zone colpite dal terremoto del novembre 1980 e del febbraio 1981.

La legge 24 dicembre 1993, n. 537, all'art.14, comma 12, ha fissato la scadenza dell'esenzione dall'ILOR per tutti i menzionati territori al 31 dicembre 1993.

L'agevolazione continua ad applicarsi in favore delle imprese che alla medesima data abbiano acquisito il diritto all'esenzione.

5.3 Agevolazioni per il settore cooperativo

Cooperative edilizie

La determinazione della base imponibile dell'IRAP delle cooperative edilizie (a proprietà indivisa e divisa fino alla suddivisione della titolarità degli immobili) è prevista dall'art. 17 comma 4. Detta disposizione stabilisce che la base imponibile delle menzionate cooperative è determinata con gli stessi criteri previsti per gli enti non commerciali ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2.

L'assimilazione permanente, per le cooperative a proprietà indivisa, e fino al frazionamento del mutuo, per quelle a proprietà divisa, consente che l'attività destinata alla costruzione degli immobili destinati ai soci e quella relativa alla gestione (solo per le cooperative a proprietà indivisa) sia considerata attività istituzionale e, analogamente agli enti non commerciali, sia determinata secondo le regole previste dal comma 1 dell'art.10. Al riguardo, si fa presente che l'atto del frazionamento del mutuo coincide con il rogito notarile che trasferisce la proprietà delle abitazioni degli assegnatari.

Ciò posto, la base imponibile delle cooperative in questione è costituita dalle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dai citati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 47 del Tuir, dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative nonchè dalle attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett.l) del TUIR. Al riguardo, si rinvia a quanto precisato in sede di commento all'art.10.

Nel caso in cui dette cooperative svolgano attività tipicamente commerciali, diverse da quelle di costruzione e gestione inquadrabili tra quelle istituzionali, la base imponibile delle stesse si determina secondo le regole di cui al comma 2 dell'art. 10. In tale ipotesi si applicano i criteri analitici di cui all'art. 5 già esaminati con l'imputazione proporzionale dei costi promiscui derivanti

dall'attività istituzionale (costruzione edilizia e gestione) e da quella commerciale (locazione di locali, negozi ecc.).

Cooperative sociali per persone svantaggiate.

Per le cooperative sociali di cui all'art. 1, comma 1, lettera b) della legge 8 novembre 1991, n. 381, il cui scopo è l'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate elencate espressamente nell'art. 4 della stessa legge (invalidi fisici, psichici, tossicodipendenti, alcolisti, ecc.), il costo del lavoro delle persone svantaggiate è deducibile per intero dalla base imponibile.

Cooperative sociali per la gestione dei servizi socio sanitari ed educativi

Relativamente al periodo d'imposta 1998, per le cooperative sociali di cui alla lettera a) del comma 1 dell' art. 1 della legge n. 381 del 1991, la cui attività consiste nella gestione dei servizi socio sanitari ed educativi, dalla base imponibile dell'IRAP, determinata secondo le regole ordinarie, è deducibile una somma pari alla differenza tra l'ammonatare delle retribuzioni effettivamente corrisposte e quello calcolato in base ai salari convenzionali.

CAPITOLO VI

Determinazione dell'imposta e detrazioni

6.1 Generalità

L'art. 16, comma 1, stabilisce che l'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4, 25 per cento.

Il comma 2 dello stesso articolo stabilisce che nei confronti dei soggetti di cui all'art. 88, comma 1, del Tuir, e degli altri enti pubblici, compresi quelli non residenti, relativamente al valore prodotto nell'esercizio di attività non commerciale, si applicano:

a) sull'ammontare della retribuzione annua spettante a ciascun dipendente le aliquote del 9,6 per cento fino a 40 milioni di lire e del 3,8 per cento fino a 150 milioni di lire;

b) sull'ammontare delle erogazioni costituenti redditi di lavoro assimilati a quelli di lavoro dipendente, del compenso spettante a ciascun collaboratore coordinato e continuativo, nonchè dei compensi costituenti redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, l'aliquota del 6,6 per cento fino a 40 milioni di lire e del 4,6 per cento fino a 150 milioni di lire.

Per ulteriori chiarimenti in ordine alla determinazione dell'aliquota per i predetti enti pubblici si rinvia a quanto già precisato nella circolare n. 97/E del 9 aprile 1998.

E' appena il caso di precisare che a decorrere dal terzo anno successivo a quello di entrata in vigore dell'IRAP, le regioni hanno facoltà di maggiorare

l'aliquota di 1 punto percentuale; La maggiorazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

6.2 Aliquota applicabile per gli imprenditori agricoli

Ai sensi dell'art. 45, comma 1, per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'art. 10 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i tre successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 2,5, del 3, del 3,5 e del 3,75 per cento.

Dette aliquote ridotte sono applicabili relativamente alla parte di base imponibile corrispondente all'esercizio di una attività agricola rientrante nei limiti dell'art. 29 del Tuir, indipendentemente dalla natura del soggetto esercente l'attività medesima (persone fisiche, società di persone o società di capitale), anche se detto soggetto operi pure in altri settori (es. industriale, assicurativo, commerciale, ecc.).

In particolare, per i soggetti che esercitano attività di allevamento di animali che determinano il reddito d'impresa forfetariamente ai sensi dell'art. 78 del Tuir, l'individuazione della base imponibile da assoggettare ad aliquota ridotta va effettuata in proporzione al numero dei capi allevati entro i limiti dell'art. 29 del Tuir rispetto al numero complessivo dei capi allevati.

Per gli altri soggetti che svolgono attività agricola, la quota di base imponibile IRAP, da assoggettare ad aliquota ridotta, è determinata sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola nei

limiti di cui all'art. 29 del Tuir, e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi rilevanti ai fini IRAP.

Detta aliquota ridotta si applica, sussistendo le condizioni sopra richiamate, anche, ad esempio, per le cessioni di beni strumentali e per le cessioni di quote latte effettuate nell'ambito delle attività agricole rientrante nei limiti dell'art. 29 del Tuir.

E' da rilevare, inoltre, che l'aliquota ridotta è applicabile anche alle società cooperative e loro consorzi, iscritti nell'apposita sezione del registro prefettizio che, pur inquadrati nel settore dell'industria o del commercio, trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici propri o dei loro soci, ricavati dalla coltivazione dei fondi, dalla silvicoltura o dall'allevamento di animali quando per l'esercizio di tali attività ricorrano normalmente e in modo continuativo all'approvvigionamento dal mercato di prodotti agricoli e zootecnici in quantità non prevalente rispetto a quella complessivamente trasformata, manipolata e commercializzata.

Per le attività di agriturismo si applica, in ogni caso, l'aliquota ordinaria del 4,25 per cento.

I produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del Tuir che esercitano occasionalmente altre attività diverse da quelle agricole (es. attività occasionale di prestazioni di servizi con macchine agricole), fermo restando il criterio di determinazione della base imponibile IRAP previsto dall'art. 9, comma 1, assoggettano ad aliquota ridotta soltanto la parte di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA riferibili all'attività agricola rispetto all'ammontare complessivo di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA.

6.3 Aliquota applicabile per le banche e gli altri enti e società finanziari nonchè per le imprese di assicurazione

Ai sensi dell'art. 45, comma 2, per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i due successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 5,4, del 5 e del 4,75 per cento.

Va da sè che anche per i soggetti indicati nel comma 1-bis dell'art. 6, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i due successivi, si applica l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle suddette misure del 5,4, del 5 e del 4,75 per cento.

6.4 Detrazioni dall'imposta spettanti ai soggetti che svolgono attività produttive in stabilimenti industriali ubicati nel territorio del Mezzogiorno.

L'art. 17, comma 3, prevede una specifica detrazione dall'imposta per i soggetti che svolgono attività produttive mediante stabilimenti industriali tecnicamente organizzati impiantati nel territorio del Mezzogiorno, definiti dall'art. 1 del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, pari:

- al 2 per cento dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998;
- all' 1 per cento delle stesse spese per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1999.

Tale agevolazione si applica soltanto nel caso in cui sussistano le condizioni per l'applicazione delle disposizioni relative alla fiscalizzazione degli oneri sociali.

6.5 Detrazione per i soggetti che intraprendono nuove iniziative produttive

L'art. 18 ha sostituito l'art. 2, comma 210, della legge n. 662 del 1995 che prevede un particolare regime agevolativo, di durata triennale (ovvero di cui all'obiettivo 1 del regolamento CEE n. 2052/88, di durata pari a sei anni) per le imprese che intraprendono iniziative produttive, a decorrere dal 1 gennaio 1997, in determinati territori.

In particolare, per detti soggetti è riconosciuta, fra l'altro, per i medesimi periodi d'imposta la riduzione al 50 per cento dell'IRAP; detta riduzione non può essere superiore a 5 milioni delle imposte previste dal menzionato articolo.

Relativamente alle predette agevolazioni per le nuove iniziative produttive si fa presente che tale regime agevolativo è conforme alla normativa comunitaria in quanto rispetta i limiti e i criteri stabiliti dalla Comunicazione della Commissione n. 96/C /68/06 relativa agli aiuti "de minimis".

Ai sensi della predetta comunicazione, infatti, l'importo massimo dell'aiuto pubblico accordato come "de minimis" è di 100.000 ECU su un periodo di tre anni a decorrere dal primo aiuto "de minimis" e non pregiudica la possibilità del beneficiario di ottenere altri aiuti in base a regimi autorizzati dalla Commissione.

Si precisa, peraltro che la regola del "de minimis" non si applica, ai settori disciplinati dal Trattato CECA, alla costruzione navale, al settore dei trasporti e agli aiuti concessi per spese relative ad attività dell'agricoltura e della pesca.

Si ricorda inoltre che il successivo comma 213 dello stesso art. 2 della legge n. 662 del 1996 (comma che non è stato modificato dal D.lgs. n. 446 del 1997), facendo espresso riferimento alla predetta comunicazione della Commissione n. 96/C 68/06, impone conformemente alla disciplina degli aiuti "de minimis", oltre all'esclusione del beneficio fiscale in parola per i settori anzidetti (navale, siderurgico, ecc.) anche la non cumulabilità delle agevolazioni con altri benefici accordati ai sensi della predetta comunicazione

CAPITOLO VII

Dichiarazioni dei contribuenti e obblighi contabili

7. 1. Dichiarazione dei soggetti passivi

L'articolo 19 stabilisce che ogni soggetto passivo deve dichiarare per ciascun periodo di imposta i componenti del valore della produzione ancorché non ne consegua un debito di imposta.

La dichiarazione deve essere redatta, a pena di nullità, su stampato conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Si ricorda che la dichiarazione ai fini IRAP deve essere allegata alla dichiarazione dei redditi.

I soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi presentano la dichiarazione ai fini IRAP, con le medesime modalità, entro sei mesi dalla fine del periodo di imposta.

Si precisa che detta dichiarazione non deve essere presentata dagli enti pubblici e privati che svolgono esclusivamente attività non commerciale qualora per gli stessi non si configuri la base imponibile determinata ai sensi dell'art. 10, comma 1.

La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal soggetto passivo o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale o, in mancanza, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto. Per gli organi e le amministrazioni dello Stato la dichiarazione è sottoscritta dal dirigente competente secondo le rispettive norme regolamentari. La nullità è sanata

se il soggetto passivo o il suo rappresentante provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio competente.

La dichiarazione è presentata con le modalità di cui all'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Si ricorda, infine, che nei casi di liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione e scissione di imprese individuali, società ed enti di cui agli articoli 10 e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si osservano le disposizioni ivi previste, con esclusione dei commi secondo e terzo dell'articolo 10 se nelle procedure fallimentari e di liquidazione coatta non vi è esercizio provvisorio dell'impresa.

7.2. Obblighi contabili

L'art. 20 stabilisce che i soggetti passivi IRAP devono osservare gli obblighi documentali e contabili cui sono tenuti ai fini delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto.

Per detti soggetti in quanto esercenti attività d'impresa o arti e professioni sono applicabili le disposizioni contenute nel titolo II del DPR n. 600 del 1973 e nel titolo II del DPR n. 633 del 1972, nonchè la normativa speciale emanata in materia di obblighi contabili dei contribuenti in ragione dei regimi contabili cui gli stessi sono tenuti a seconda dell'oggetto dell'attività esercitata. S'intendono richiamate, ovviamente, ai fini suddetti, le circolari, le istruzioni e le risoluzioni sino ad oggi emanate.

CAPITOLO VIII

Riscossione dell'imposta

8.1 Modalità e termini di versamento del primo acconto IRAP dovuta per l'anno 1998

L'art. 30 comma 2, dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive dovuta a ciascuna regione in base alla dichiarazione è riscossa mediante versamento del soggetto passivo secondo le modalità ed i termini stabiliti per le imposte sui redditi.

Il successivo comma 3 stabilisce che nel periodo d'imposta nel quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti acconti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti.

Quest'ultima disposizione si rende applicabile ai soggetti diversi dagli organi ed amministrazioni dello Stato e dagli altri enti pubblici tenuti al versamento mensile.

L'art. 30, comma 5, stabilisce che, in deroga al comma 2, gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici indicati nell'art. 3, comma 1, lettera e) versano l'acconto IRAP mensilmente secondo le modalità ed i termini stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro del 24 marzo 1998, pubblicato nella G.U. del 26 marzo 1998, serie generale n. 71.

L'art. 31 disciplina il primo versamento dell'acconto IRAP.

La norma stabilisce che l'acconto dovuto per il primo periodo d'imposta nel quale l'IRAP è applicabile, è pari al 120% dell'imposta figurativa liquidabile sul valore della produzione netta realizzata nel periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del decreto legislativo in commento, risultante nel prospetto da redigere sul modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle Finanze da allegare alla prima dichiarazione dei redditi.

I soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi presentano, nel mese di giugno 1998, apposita dichiarazione da cui risulti l'imposta figurativa per il calcolo dell'acconto.

Tenuto conto delle disposizioni contenute nel D.P.C.M. del 24 marzo 1998 che ha prorogato i termini di presentazione delle dichiarazioni e dei versamenti delle imposte, compresi quelli relativi all'IRAP, il versamento della prima rata dell'acconto IRAP, liquidato nei prospetti da compilare per la determinazione dell'imposta regionale sulle attività produttive, pari al 50%, è eseguito con le modalità e nei termini appresso indicati per ciascun soggetto passivo:

Società di capitali ed enti privati commerciali di cui alla lettera a) e b) dell'articolo 87 del TUIR

Per le dichiarazioni i cui ordinari termini di scadenza siano compresi tra il 1° gennaio ed il 31 maggio, il versamento del primo acconto IRAP va effettuato entro il 30 giugno 1998 maggiorando le somme da versare degli interessi dello 0,50% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16° giorno successivo a quello di originaria

scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Per le dichiarazioni il cui termine di presentazione scade il 30 maggio 1998, il versamento del primo acconto IRAP effettuato entro il 15 giugno 1998 non è soggetto a maggiorazioni a titolo di interessi.

Per le società di capitali ed enti privati, con esercizio non coincidente con l'anno solare, l'imposta si applica dall'esercizio in corso alla data del 1° gennaio 1998 solo se tale esercizio sia iniziato dopo il 30 settembre 1997. Pertanto:

- il primo acconto è versato entro il termine di presentazione del mod. 760;
- il saldo dell'acconto entro l'undicesimo mese dalla data di inizio dell'esercizio.

Poiché tali soggetti sono titolari di partita IVA, per il versamento del primo acconto IRAP deve essere utilizzato il modello di versamento F24 approvato con D.M. 30 marzo 1998.

Il versamento può essere eseguito:

- presso gli sportelli di qualunque concessionario;
- presso una qualsiasi banca convenzionata;
- presso un qualsiasi ufficio postale abilitato.

Enti privati di cui alla lettera c) e d) dell'articolo 87 del TUIR (Enti non commerciali)

a) Enti privati residenti e non residenti che svolgono attività non commerciali.

Tali enti non essendo titolari di partita IVA, possono non avere l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi mod. 760.

Ai sensi dell'articolo 31 i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi devono presentare il quadro RQ ed eseguire il versamento del primo acconto IRAP entro il 30 giugno 1998, termine di presentazione del suddetto quadro.

Gli stessi termini valgono per i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione nell'ordinario termine del 30 giugno.

Il versamento può essere eseguito:

- presso gli sportelli di qualunque concessionario (distinta mod. 8);
- mediante delega bancaria (mod. grafica azzurra);
- presso un qualsiasi ufficio postale abilitato (bollettino di conto corrente postale mod. 11).

b) Enti privati residenti e non residenti che svolgono oltre all'attività istituzionale anche attività commerciali.

Tali enti, poiché titolari di partita IVA, in relazione all'attività commerciale effettuano il versamento dovuto del primo acconto IRAP entro il termine del 30 giugno 1998, senza alcuna maggiorazione a titolo di interesse; se l'Ente è obbligato per legge o in base allo statuto all'approvazione del bilancio o del rendiconto, deve presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio. Atteso che ai sensi dell'art. 1 del D.P.C.M. 24 marzo 1998 i termini della dichiarazione e dei relativi versamenti scaduti nel periodo dal 1° gennaio al 31 maggio 1998 sono stati prorogati fino al 30 giugno 1998, i versamenti dell'acconto IRAP da effettuare entro il 30 giugno saranno soggetti alla maggiorazione dello 0,50% per ogni mese o frazione di

mese a decorrere dal sedicesimo giorno successivo a quello di scadenza ordinaria.

Tali soggetti titolari di partita IVA, versano il primo acconto IRAP liquidato sia sulle attività istituzionali che su quelle commerciali utilizzando il mod. di versamento F24 approvato con D.M. 30 marzo 1998.

Il versamento può essere eseguito:

- presso gli sportelli di qualunque concessionario;
- presso una qualsiasi banca convenzionata;
- presso un qualsiasi ufficio postale abilitato.

Enti pubblici, organi e amministrazioni dello Stato

Atteso che per tali soggetti sono già stati forniti chiarimenti con circolare n. 97/E del 9 aprile 1998 e n.99/E del 16 aprile 1998, di seguito si specificano le modalità e i termini di versamento dell'acconto IRAP relativi ai seguenti soggetti:

- **aziende municipalizzate** appartenenti agli enti locali e non ancora trasformate in aziende speciali ai sensi della legge n. 142 del 8 giugno 1990;
- **aziende speciali** trasformate ai sensi della citata legge 142 del 1990;
- **consorzi** costituiti ai sensi dell'articolo 25 della citata legge 142 del 1990 tra i comuni e le province, per la gestione associata di uno o più servizi secondo le norme previste per le aziende speciali;

- **società di capitali** costituite dagli enti locali ai sensi dell'articolo 22, comma 3, lettera e), della legge 142 del 1990.

Aziende municipalizzate

Essendo organo del comune, i relativi versamenti IRAP sono effettuati dall'ente locale a cui l'azienda appartiene.

Se l'ente locale, per l'attività commerciale esercitata attraverso l'azienda municipalizzata, opta per la determinazione della base imponibile secondo le regole stabilite per le società commerciali, lo stesso dovrà per il primo periodo d'imposta (vedasi paragrafo 4.1 della circolare n. 97/E), effettuare il versamento dell'acconto IRAP relativo all'attività commerciale secondo le norme che regolano i versamenti delle imposte sui redditi e quindi in due rate di pari importo.

Ai sensi dell'articolo 31, non essendo il comune tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, dovrà essere presentato il quadro RQ compilando anche il frontespizio del mod. 760.

Il termine di presentazione del suddetto quadro è il 30 giugno 1998, entro lo stesso termine dovrà essere versato il primo acconto IRAP utilizzando il modello di versamento F24.

Per le attività istituzionali e per le altre attività per le quali l'ente non ha effettuato l'opzione prevista dal comma 3 dell'articolo 10, lo stesso seguirà le modalità e i termini previsti dal decreto del Ministro delle finanze 24 marzo 1998 i cui chiarimenti sono stati dettati dalla circolare n. 97/E del 10 aprile 1998.

Aziende speciali, società di capitale e consorzi costituiti ai sensi della legge 142/90.

Ai sensi dell'articolo 66, comma 14 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, alle aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22 e 23 della legge 8 giugno 1990, n. 142 si applicano, fino al termine del terzo anno successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica, le disposizioni tributarie relative all'ente territoriale di appartenenza.

Al riguardo, come già precisato, nella circolare n. 97/E del 9 aprile 1998, si ribadisce che alle società per azioni, alle aziende speciali e agli altri soggetti indicati nell'articolo 66, comma 14 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, si applicano, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le disposizioni previste per i soggetti di cui all'art. 88, comma 1, del TUIR, ivi compresa la facoltà prevista nel comma 3 dell'articolo 10, di optare per la determinazione della base imponibile secondo i criteri delle società commerciali.

Pertanto, qualora i soggetti sopra indicati optino per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole applicabili alle società commerciali, gli stessi dovranno seguire i termini e le modalità di versamento stabilite per le imposte sui redditi.

Tali soggetti, pur essendo titolari di partita IVA, non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, attesa l'applicazione agli stessi della disciplina dell'Ente locale di appartenenza; tali soggetti, pertanto, compileranno e liquideranno l'imposta IRAP nel quadro 760 RQ.

Il suddetto modello sarà presentato, ai sensi dell'articolo 31, entro il 30 giugno 1998.

Entro tale termine dovrà altresì essere effettuato il versamento del primo acconto IRAP pari al 50% dell'imposta figurativa liquidata nel suddetto modello RQ utilizzando il modello di versamento F24 che, come già detto, può essere presentato:

- presso gli sportelli di qualunque concessionario;
- presso una qualsiasi banca convenzionata;
- presso un qualsiasi ufficio postale abilitato.

Qualora i soggetti sopra indicati nel determinare la base imponibile applichino le disposizioni del comma 1 dell'articolo 10, i versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive, saranno effettuati mensilmente nei modi e nei termini previsti dal D.M. 24 marzo 1998.

Persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 del TUIR e persone fisiche esercenti arti e professioni di cui al comma 1 dell'art. 49 del TUIR.

Ai sensi dell'art. 1 del D.P.C.M. del 24 marzo 1998 i termini di presentazione della dichiarazione sono compresi tra il 1° giugno e il 31 luglio 1998; il versamento del primo acconto IRAP dovrà essere effettuato nei seguenti termini:

- dal 1° maggio al 15 giugno 1998 senza alcuna maggiorazione a titolo interessi;
- dal 16 giugno al 15 luglio con una maggiorazione dello 0,50% a titolo di interessi.

Essendo tali soggetti titolari di partita IVA, il versamento deve essere effettuato utilizzando il modello di versamento F24 che può essere presentato:

- presso gli sportelli di qualunque concessionario;
- presso una qualsiasi banca convenzionata;
- presso un qualsiasi ufficio postale abilitato.

Produttori agricoli persone fisiche.

Essendo tali soggetti titolari di partita IVA, il versamento del primo acconto IRAP dovrà essere effettuato secondo le modalità e nei termini previsti per le persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni.

Società di persone, società semplici e società ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del TUIR.

Il versamento del primo acconto IRAP dovrà essere effettuato nei seguenti termini:

- dal 1° maggio al 15 giugno 1998, senza alcuna maggiorazione a titolo di interesse;
- dal 16 giugno e fino al 15 luglio 1998, con la maggiorazione dello 0,50% a titolo di interesse.

Essendo tali soggetti titolari di partita IVA, utilizzeranno il modello di versamento F24 che può essere presentato:

- presso gli sportelli di qualunque concessionario;
- presso una qualsiasi banca convenzionata;
- presso un qualsiasi ufficio postale abilitato.

Si rammenta che per le dichiarazioni i cui ordinari termini di scadenza siano compresi tra il 1° gennaio ed il 31 maggio, il versamento del primo acconto dell'IRAP è effettuato entro il 30 giugno 1998 maggiorando le somme da versare degli interessi dello 0,50% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal sedicesimo giorno successivo a quello di originaria scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Disposizioni comuni.

Si precisa che:

- l'imposta risultante dalla dichiarazione IRAP non è dovuta se il relativo importo spettante a ciascuna regione non è superiore a £. 20.000;
- se l'importo complessivo dell'IRAP risultante dalla dichiarazione è inferiore a £. 100.000 non è dovuto l'acconto. Se tale importo viene superato, il versamento è eseguito e dovrà essere diviso in due rate di pari importo anche se l'acconto dovuto è inferiore a £. 502.000;
- il contribuente ha facoltà di calcolare l'acconto basandosi su metodi previsionali e quindi versare importi inferiori rispetto a quelli dovuti..

In caso di insufficiente versamento dell'acconto saranno applicate le sanzioni previste dall'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Ai sensi dell'art. 2 del decreto 30 marzo 1998 di approvazione del modello di pagamento F24, i contribuenti hanno la facoltà di ripartire il

pagamento delle somme dovute effettuando più versamenti presso banche o concessionari diversi.

Ai sensi dell'art. 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997, il contribuente può avvalersi del pagamento rateale dei versamenti da effettuare a titolo di saldo ed acconto.

Non possono essere rateizzati i versamenti in acconto dovuti nel mese di novembre.

Le rate (il cui numero è liberamente determinato dal contribuente) devono essere di pari importo ed il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre.

Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi previsti dall'art. 9 del D.P.R. 602 del 1973 maggiorati di un punto percentuale.

Si riportano di seguito i codici tributo da utilizzare per il versamento dell'imposta:

- IRAP acconto **3810**
- IRAP a saldo **3800**
- IRAP interessi pagamento dilazionato **3805.**

CAPITOLO IX

Controlli e attribuzione del gettito

9.1 Generalità

Gli articoli da 23 a 29 dettano disposizioni concernenti i rapporti Stato Regioni relativamente all'imposta regionale sulla attività produttiva.

In merito a ciascun articolo si forniscono di seguito i seguenti chiarimenti di carattere generale.

9.2 Accesso alle informazioni

Come già detto, l'art. 19, attesa la stretta correlazione esistente tra il tributo regionale ed i tributi erariali, prevede che la dichiarazione IRAP deve essere presentata congiuntamente alla dichiarazione dei redditi.

Il successivo articolo 23 dispone, poi, che l'Amministrazione finanziaria deve trasmettere a ciascuna regione con sistemi telematici o mediante l'utilizzo di supporti magnetici, le informazioni relative alle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi. Gli elementi che vengono acquisiti nel corso dell'attività di controllo da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, della Guardia di Finanza e degli uffici regionali sono direttamente utilizzabili per l'accertamento dell'imposta regionale e per l'accertamento dei tributi erariali.

Al fine dello scambio di informazioni di interesse fiscale, con decreto del Ministro delle Finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni, saranno stabilite le modalità ed i limiti di collegamento degli uffici regionali con il sistema informativo dell'anagrafe tributaria.

9.3 Poteri delle regioni

L'articolo 24 concerne, in particolare, i poteri attribuiti alle regioni in ordine alla regolamentazione delle procedure applicative dell'imposta che intercorrono dalla presentazione della dichiarazione fino al contenzioso.

Tali procedure devono, comunque, ispirarsi ai principi contenuti in materia di imposizione diretta ed ai principi contenuti nel titolo I dello stesso decreto legislativo in esame che costituiscono, pertanto, limiti inderogabili.

Conseguentemente, le regioni non possono disciplinare con proprie leggi le procedure concernenti la dichiarazione e il domicilio dei soggetti passivi, la giurisdizione sulle controversie nonché l'applicazione delle sanzioni amministrative relative alle violazioni in materia di dichiarazione, di documentazione, di versamento e di contabilità.

Le regioni possono con proprie leggi affidare, in tutto o in parte, l'attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, nonché il relativo contenzioso al Ministero delle Finanze, qualora le regioni stesse non intendano istituire propri uffici per l'esercizio di tali attività.

L'affidamento delle attività al Ministero delle Finanze deve, in ogni caso, avvenire mediante la stipulazione di apposita convenzione.

L'articolo 24 stabilisce, inoltre, che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria e la Guardia di Finanza cooperano per acquisire e reperire elementi utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni relative all'applicazione dell'imposta stessa.

Per il reperimento di tali elementi i suddetti uffici finanziari procedono anche di propria iniziativa nel rispetto delle norme e delle facoltà stabilite dalle singole leggi regionali o, in loro mancanza, nel rispetto delle facoltà loro attribuite dalla normativa tributaria statale, e trasmettono, poi, i relativi verbali e rapporti ai competenti uffici regionali.

L'ultimo comma del medesimo articolo 24 prevede, infine, che con decreto del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni, dovranno essere stabiliti gli organi competenti alla irrogazione delle sanzioni e le modalità di ripartizione delle somme riscosse in caso di concorso formale e di violazioni continuate rilevanti ai fini dell'imposta regionale e di altri tributi.

9.4 Disciplina temporanea

L'articolo 25 detta una disciplina temporanea che avrà vigore sino alla emanazione delle leggi regionali concernenti le procedure applicative del nuovo tributo regionale.

Durante il suddetto periodo temporaneo viene previsto, in particolare, che tutte le attività di controllo, liquidazione ed accertamento siano espletate dagli uffici del Ministero delle Finanze e secondo le norme che regolano le imposte sui

redditi con esclusione di quelle concernenti l'accertamento sintetico e la partecipazione dei comuni all'accertamento.

Conseguentemente sono applicabili tutte le norme sull'accertamento comprese quelle relative all'accertamento con adesione.

Lo stesso articolo 25 consente, tuttavia, alle regioni, alle province ed ai comuni di partecipare alla gestione dell'imposta fin dal primo periodo delle sua istituzione e a tal fine prevede che i suddetti enti possono segnalare elementi e notizie utili per l'attività di accertamento statale, collaborando alla sua programmazione anche attraverso apposite commissioni paritetiche.

Le modalità di attuazione di tale partecipazione dovranno essere stabilite con apposito decreto del Ministro delle Finanze da emanare d'intesa con la Conferenza unificata di cui al decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281.

9.5 Attribuzione allo Stato di quote del gettito d'imposta

L'articolo 26 prevede a favore dello Stato l'attribuzione di una quota del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive a compensazione dei costi sostenuti per l'espletamento delle attività di controllo, liquidazione ed accertamento dell'imposta regionale.

Tale quota compensativa sarà corrisposta fino a quando le regioni non intervengano con una propria regolamentazione e, quindi, con propri uffici nella gestione dell'imposta.

Lo stesso articolo 26 prevede, inoltre, a favore dello Stato una ulteriore quota del gettito dell'imposta regionale che dovrà servire a compensare la perdita

di gettito derivante dalla abolizione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Tale ulteriore quota dovrà essere determinata in misura pari al gettito dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese riscosso nell'ultimo periodo di imposta e sarà devoluto allo Stato solamente per i primi due periodi di applicazione dell'imposta regionale.

Le suddette quote compensative saranno determinate con decreto del Ministero delle Finanze da emanare di concerto con il Ministero del Tesoro, Bilancio e Programmazione Economica, previa acquisizione del parere della Conferenza Stato-Regioni.

9.6 Compartecipazione dei comuni e delle province al gettito dell'imposta

L'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive ha comportato l'abolizione di alcuni tributi provinciali e comunali e, di conseguenza, ha fatto venir meno una fonte di entrata a favore dei suddetti enti locali.

In particolare per il comune sono state abolite le tasse sulle concessioni comunali e l'imposta comunale sulle imprese, arti e professioni, e per la provincia e stata abolita la parte di sua spettanza relativa alla medesima imposta comunale sulle imprese, arti e professioni.

Al fine di compensare tali enti della abolizione di detti tributi l'articolo 27 prevede che le regioni dovranno devolvere, annualmente, alle province ed ai

comuni. ubicati nel loro territorio, una quota del gettito dell'imposta regionale pari a quello riscosso da province e comuni per le suddette imposte abolite.

Tale compito è stato affidato alle regioni atteso che le stesse dispongono dei rendiconti delle province e dei comuni.

Al fine di evitare che alle province vengano attribuite quote maggiori di quelle spettanti viene, altresì, prevista, come del resto già avvenuto in passato, la devoluzione allo Stato di una parte dell'imposta comunale sulle imprese, arti e professioni di spettanza delle province stesse per contribuire, con gli enti locali e gli istituti di assistenza e beneficenza, alle spese per il personale in aspettativa sindacale, come stabilito dall'articolo 1 bis del decreto-legge 25 novembre 1996, n. 599, convertito con modificazioni dalla legge 24 gennaio 1997, n. 5.

I suddetti importi dovuti ai comuni e alle province sono commisurati, per quanto concerne il primo anno, all'ammontare del gettito riscosso nel 1996 risultante dai relativi rendiconti consuntivi, salvo conguaglio, da effettuare nell'anno successivo con gli importi dovuti per tale anno.

A decorrere dall'anno 1999, i predetti importi dovranno essere incrementati annualmente in misura pari al tasso programmato di inflazione indicato nella relazione previsionale e programmatica.

Il medesimo articolo 27 prevede, infine, che le regioni potranno devolvere ai comuni e alle province ulteriori quote del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive a fronte dell'assunzione da parte degli stessi enti locali di funzioni che potranno essere ad essi delegate dalle regioni con propria legge.

CAPITOLO X

Sanzioni.

10.1 Generalità

Gli articoli da 32 a 35 prevedono fattispecie sanzionatorie omologhe a quelle stabilite dalle disposizioni, concernenti le sanzioni amministrative in materia di imposte dirette erariali e di imposta sul valore aggiunto, recate dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Le sanzioni in materia di IRAP previste dai succitati articoli, infatti, sono applicabili nei casi di omessa o infedele dichiarazione (art. 32), di infrazioni relative al contenuto ed alla documentazione della dichiarazione (art. 33), di ritardato od omesso versamento (art. 34) e di violazione degli obblighi contabili (art. 35).

Come già detto, prima di passare alla trattazione delle singole fattispecie, si precisa che, con riferimento al 1998, primo periodo di applicazione dell'imposta, è prevista, dall'articolo 31 del decreto legislativo in commento, l'allegazione, alle dichiarazioni dei redditi per il periodo di imposta precedente, di un apposito prospetto per la determinazione dell'acconto IRAP.

I dati da dichiarare nel predetto prospetto assumono rilevanza "virtuale" esclusivamente ai fini della quantificazione del suddetto acconto (c.d. "imposta figurativa").

Pertanto, ne deriva che le violazioni eventualmente configurabili sono soltanto quelle sanzionate dall'articolo 34, relative agli obblighi di versamento degli acconti, determinati sulla base dei dati contabili indicati nel prospetto.

In altri termini, rileveranno i tardivi, omessi ed insufficienti versamenti, ivi compresi quelli risultanti dalla liquidazione, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, del prospetto IRAP.

Ciò premesso, si passa alla trattazione delle singole fattispecie.

10.2 Omessa presentazione della dichiarazione

Il comma 1 dell'articolo 32 stabilisce le sanzioni che si rendono applicabili in caso di omessa presentazione della dichiarazione da produrre ai fini dell'IRAP.

Le modalità ed i termini di presentazione delle dichiarazione IRAP sono le medesime di quelle previste per le dichiarazioni dei redditi, previste dagli articoli 8, 9 e 12 del D.P.R. n. 600 del 1973, come modificati dal decreto legislativo n. 241 del 1997.

L'articolo 19, comma 5, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, stabilisce che i medesimi presentino la dichiarazione IRAP entro sei mesi dalla chiusura del periodo di imposta con le stesse modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'articolo 32, comma 1, prevede che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa dal 120 per cento al 240 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di lire 500.000.

Se non e dovuta imposta si applica la sanzione da lire 500.000 a lire 2.000.000.

La sanzione in commento è applicabile, oltre che nell'ipotesi di mancata presentazione , anche nelle seguenti fattispecie:

- dichiarazione presentata su stampati non conformi ai modelli approvati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale (articolo 19, comma 2);
- dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale se non sanata entro trenta giorni · dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio territorialmente competente;
- dichiarazione presentata con ritardo superiore ad un mese;
- dichiarazione presentata entro un mese dal termine di presentazione.

Ai fini della determinazione della sanzione applicabile è necessario individuare due distinte fattispecie:

1) dichiarazione omessa per la quale è stata già assolta l'imposta o non è dovuta l'imposta;
2) dichiarazione omessa per la quale non è stata versata imposta.

Nel primo caso, la sanzione applicabile sarà quella prevista nella misura da lire 500.000 a lire 2.000.000 (articolo 32, comma 1).

Nel secondo caso, la sanzione applicabile sara quella commisurata all'imposta dovuta e non versata e cioè da un minimo del 120 per cento ad un massimo del 240 per cento di quest'ultima, con un minimo di lire 500.000.

In via generale, va precisato che la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione IRAP acquista autonoma rilevanza o nella fattispecie prevista

dall'articolo 19, comma 5, secondo periodo, o nel caso in cui la dichiarazione dei redditi venga prodotta, ma risulti omessa la dichiarazione IRAP.

Nell'ipotesi in cui risulti, invece, omessa sia la dichiarazione dei redditi che quella ai fini IRAP, la sanzione applicabile ai fini di quest'ultima imposta costituisce, assieme a quella prevista per l'omessa dichiarazione dei redditi, parte integrante del concorso formale di violazioni disciplinato dall'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

10.3 Dichiarazione infedele

Il comma 2 dell'articolo 32 stabilisce le sanzioni che si rendono applicabili in caso di presentazione di una dichiarazione infedele ai fini IRAP.

Lo stesso articolo prevede che è configurabile una dichiarazione infedele nei seguenti casi:

a) indicazione di un imponibile inferiore a quello accertato;

b) indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta.

Restano, ovviamente, escluse dalla fattispecie della dichiarazione infedele quelle in cui l'errore o l'omissione del contribuente sono rilevabili in sede di controllo cosiddetto formale, cioe quelle rilevabili a seguito di liquidazione e controllo, operati dall'ufficio ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Rientrano, pertanto, nella fattispecie della dichiarazione infedele quelle costituite da omissioni o inesatte indicazioni di dati aventi natura sostanziale, cioè che hanno effetto sulla determinazione dell'imponibile (omissione di componenti positivi, indicazione di componenti positivi in misura inferiore a quella effettiva,

indicazione di componenti negativi superiori quelli spettanti, indicazione di componenti negativi indeducibili, etc.).

Rientrano, inoltre, nell'infedele dichiarazione le seguenti fattispecie che comportano l'indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta:
1) indebita riduzione del valore della produzione regionale, indicata non in conformità a quanto disposto dall'articolo 17, comma 1, in materia di agevolazioni territoriali ILOR;
2) detrazione dall'imposta in violazione a quanto stabilito dall'articolo 17, comma 3, in materia di agevolazioni per il mezzogiorno di cui all'articolo 1 del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218.

Ai fini dell'applicazione della sanzione, prevista dall'articolo 32, comma 2, occorre evidenziare che la stessa è irrogabile in via esclusiva nella seguenti fattispecie di dichiarazione infedele:
1) presentazione della dichiarazione IRAP nei casi previsti dall'articolo 19, comma 5;
2) indebite riduzioni del valore della produzione operate ai sensi dell'articolo 17, comma 1;
3) detrazioni di cui all'articolo 17, comma 3, non spettanti;
4) rettifiche sostanziali di componenti positivi e negativi dichiarati, effettuate non in base ai presupposti ed ai criteri di determinazione dell'imposta corrispondenti a quelli previsti dal T.U.I.R. per i redditi di impresa e di lavoro autonomo professionale, ma sulla base di rilievi di esclusiva rilevanza IRAP che non comportano parallele rettifiche ai fini delle imposte sui redditi.

Nell'ipotesi in cui sia configurabile, invece, una dichiarazione infedele per rettifiche sostanziali derivanti da recuperi operati in applicazione di norme del T.U.I.R., afferenti il reddito di impresa e di lavoro autonomo professionale, la sanzione applicabile ai fini IRAP, prevista dall'art. 32, comma 2, costituisce assieme, a quella prevista ai fini delle imposte sul reddito per infedele dichiarazione, parte integrante del concorso formale di violazioni, disciplinato dall'art. 12, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

10.4 Violazioni relative al contenuto ed alla documentazione delle dichiarazioni

Il comma 1 dell'art. 33 si riferisce alle violazioni relative al contenuto della dichiarazione ed enuclea le seguenti fattispecie:

- dichiarazione redatta non in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze;
- mancata o inesatta indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante;
- mancata, inesatta o incompleta indicazione degli elementi rilevanti per la determinazione del tributo;
- mancata, inesatta o incompleta indicazione di ogni altro elemento prescritto.

Tutti i suddetti obblighi, concernenti il contenuto della dichiarazione, sono accomunati dalla norma in funzione del compimento dei controlli.

La norma prevede l'applicabilità - per tutte le suddette violazioni che in concreto potrebbero risultare nel contesto della medesima dichiarazione - di un'unica sanzione che va da lire 500.000 a lire 4.000.000.

Occorre precisare che si realizzano le fattispecie violatorie in esame, non per la semplice mancata, inesatta od incompleta indicazione degli elementi suindicati, ma solo quando la medesima (mancata, incompleta od inesatta indicazione) determini un effettivo ostacolo al normale esercizio dell'attività di controllo.

Al di là delle suesposte ipotesi, che realizzano fattispecie di violazioni di natura prettamente formale, il legislatore ha enucleato le diverse fattispecie di violazioni che, invece, concretizzano violazioni di natura sostanziale, quali l'omessa o infedele dichiarazione, le quali, pertanto, soggiacciono alle più gravi sanzioni previste dal precedente art. 32.

Conseguentemente, la locuzione legislativa "fuori dai casi previsti dall'art. 32" si risolve sostanzialmente nell'applicazione delle sole sanzioni sostanziali, con esclusione della possibilità di irrogare anche la sanzione nella misura da lire 500.000 a lire 4.000.000 prevista dal comma 1 in commento.

Il comma 2 disciplina, in modo unitario, le fattispecie di violazioni concernenti la mancanza o l'incompletezza della documentazione di cui è prescritta l'allegazione alla dichiarazione, stabilendo la medesima sanzione anche per i casi in cui la mancanza o l'incompletezza riguardi anche atti e documenti di cui sia parimenti prescritta l'esibizione all'ufficio.

L'entità della sanzione per tutte le fattispecie ora descritte è pari alla misura fissata del precedente comma 1.

10.5 Ritardato od omesso versamento dell'imposta

L'art. 34, comma 1, sanziona l'omesso, l'insufficiente o il tardivo versamento degli acconti o dei saldi dovuti.

La misura della sanzione irrogabile è pari al 30 per cento degli importi non versati, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze.

A tale riguardo, occorre precisare che la sanzione del 30 per cento va applicata sull'imposta non versata a saldo, risultante dalla dichiarazione, detraendo dall'imposta dovuta l'ammontare dei versamenti in acconto, ancorchè precedentemente non effettuati.

A titolo esemplificativo si ipotizza la seguente fattispecie:

- imposta risultante dovuta	£ 650.000
- primo acconto	£ 300.000
- secondo acconto	£ 300.000
- saldo	£ 50.000

Occorre distinguere due diverse situazioni:

a) non sono stati versati nè i due acconti, nè il saldo;

b) non sono stati versati i due acconti, ma è stato versato l'intero importo di £ 650.000 (imposta dovuta) in sede di saldo.

Nel caso sub a) le sanzioni irrogabili saranno le seguenti:

- 30% sul primo acconto non versato	£ 90.000;
- 30% sul secondo acconto non versato	£90.000;
- 30% sull'imposta complessivamente dovuta ,al netto degli acconti non effettuati (650.000 -300.000 -300.000)	£ 15.000

Nel caso sub b) le sanzioni irrogabili riguarderanno solo gli acconti:

- 30% sul primo acconto non versato £ 90.000

- 30% sul secondo acconto non versato £ 90.000

La sanzione di che trattasi si applica anche nelle fattispecie di maggiore imposta liquidata ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il comma 2 dell'articolo in esame prescrive l'applicazione, sugli importi non versati o versati in ritardo, degli interessi moratori di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 602 del 1973

Infine, in applicazione dell'art. 13, comma 3, del D.Lgs. n. 471, la sanzione del 30 per cento non è irrogabile quando i versamenti sono stati eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente, purchè, ovviamente, siano stati effettuati alle prescritte scadenze.

10.6 Violazione degli obblighi relativi alla contabilità

L'articolo 35 prevede, per la violazione degli obblighi relativi alla tenuta o alla conservazione della contabilità, l'applicazione delle sanzioni stabilite in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto.

La sanzione prevista per tali ultime imposte, in caso di violazione degli obblighi contabili, è quella di cui all'articolo 9 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che si renderà applicabile anche in materia di IRAP.

Al riguardo, appare utile evidenziare che il predetto articolo prevede un'unica sanzione, da lire 2.000.000 a lire 15.000.000, per tutte le violazioni concernenti le imposte dirette e l'IVA. Pertanto, atteso il rinvio di cui all'articolo 35 in commento alla relativa disciplina sanzionatoria di dette imposte, la

violazione degli obblighi contabili che abbia rilevanza anche ai fini IRAP sarà sanzionata, ai sensi dell'articolo 9 del D.Lgs. n. 471, una sola volta, onnicomprensivamente, in relazione a tutti i menzionati tributi.

CAPITOLO XI

Disposizioni finali e transitorie

11.1 La clausola di salvaguardia

Il comma 3 dell'art. 45 prevede l'applicazione della cosiddetta "clausola di salvaguardia" che consente al contribuente, al ricorrere di determinate condizioni, di ridurre il versamento in acconto dovuto per l'anno 1998 sulla base dell'imposta figurativa.

In base alle regole previste dal decreto ministeriale 5 maggio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 29 maggio 1998, ai fini della verifica delle condizioni di spettanza della riduzione del versamento, il contribuente dovrà anzitutto confrontare l'importo dell'imposta figurativa risultante dal quadro Q (rigo IQ68 Mod. Unico, rigo RQ56 Mod. 750, rigo RQ84 Mod. 760 e rigo RQ69 Mod. 760-bis) con l'ammontare complessivo dei tributi e contributi aboliti ai sensi degli artt. 36 e 51, comma 1, relativi allo stesso periodo cui si riferisce l'imposta figurativa.

Si precisa al riguardo che nell'ammontare dei tributi aboliti, vanno assunti i contributi al servizio sanitario nazionale relativi ai dipendenti, limitatamente all'importo a carico del datore di lavoro, che assume la veste di soggetto passivo IRAP.

Qualora la differenza tra l'imposta figurativa e l'ammontare complessivo dei tributi e contributi aboliti superi il 50 per cento di tale ultimo importo, il

contribuente dovrà procedere alla ulteriore verifica del limite di incremento assoluto fissato in relazione alle diverse classi di base imponibile IRAP.

Si ricorda che per le persone fisiche il limite di incremento assoluto varia anche in funzione del reddito imponibile ai fini dell'Irpef (rigo RN4 della dichiarazione dei redditi).

Qualora la differenza tra l'imposta figurativa e l'ammontare complessivo dei tributi e contributi aboliti risulti superiore al limite di incremento assoluto, il contribuente può ridurre il versamento in acconto di un importo pari alla parte di detta differenza che eccede il limite assoluto. Si precisa che tale riduzione va operata dall'importo dell'imposta figurativa maggiorato (120 per cento)

Si fa presente che la riduzione concessa per effetto dell'applicazione della clausola di salvaguardia non può essere, comunque, superiore a 20 miliardi di lire per ciascun contribuente

Per i soggetti relativamente ai quali l'applicazione della disposizione concernente la clausola di salvaguardia determina una riduzione dell'acconto che risulterebbe dovuto in via ordinaria, è prevista dal comma 5 dell'art. 45 una ulteriore agevolazione in quanto, la differenza tra l'imposta dovuta in via ordinaria per l'anno 1998 e l'imposta effettivamente pagata in base all'applicazione della clausola di salvaguardia, può essere portata in detrazione dall'IRAP, nella misura del 50 per cento per l'anno 1999 e 25 per cento per l'anno 2000.

Si riporta di seguito un esempio di determinazione dell'acconto IRAP dovuto per il 1998 mediante l'utilizzo dell'apposito schema di calcolo predisposto per le persone fisiche titolari di partita IVA allegato al quadro IQ del Modello Unico '98. L'importo dell'imposta figurativa (Lire 4.000.000),

riportata nel rigo 9 dello schema, è il risultato dell'applicazione dell'aliquota ordinaria del 4.25 per cento all'importo della base imponibile (£. 94.007.000):

- £. 94.007.000 x 4,25% = £. 4.000.000

IMPOSTA REGIONALE ATTIVITA' PRODUTTIVE SCHEMA DI CALCOLO PER LA RIDUZIONE DELL'ACCONTO DOVUTO			
1	TOTALE TRIBUTI E CONTRIBUTI ABOLITI (di cui:)		2.600.000
2	ILOR	300.000	
3	CSSN	700.000	
4	PATRIMONIALE	160.000	
5	TASSA CC.GG. SULLA PARTITA I.V.A.	100.000	
6	ICIAP	340.000	
7	CONTRIBUTI AL CSSN RELATIVI AI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ALTRI CONTRIBUTI	600.000	
8	TASSE SULLE CONCESSIONI COMUNALI	400.000	
9	TOTALE IMPOSTA FIGURATIVA (riportare l'importo di rigo IQ68)		4.000.000
10	DIFFERENZA IN VALORE PERCENTUALE (rigo 9 - rigo 1) / rigo 1 X 100		53,8 %
11	DIFFERENZA IN VALORE ASSOLUTO (rigo 9 - rigo 1)		1.400.000
12	LIMITE INCREMENTO ASSOLUTO (vedere prospetto 1)		1.000.000
13	AMMONTARE DELLA RIDUZIONE (rigo 11 - rigo 12; se negativo indicare zero)		400.000
14	ACCONTO TEORICO (120% di rigo 9)		4.800.000
15	IMPORTO DOVUTO (rigo 14 - rigo 13)		4.400.000

Nell'esempio, il contribuente, verificata l'applicabilità della clausola di salvaguardia, dal momento che l'imposta figurativa dovuta per l'anno 1997 (Lire 4.000.000) supera di oltre il cinquanta per cento (53,8%) l'importo dei tributi e contributi soppressi (Lire 2.600.000), ed individuato nel primo scaglione (0-100 milioni) la propria "Classe di base imponibile IRAP" di appartenenza (infatti, l'imponibile IRAP è pari a Lire 94.007.000), riporta nel rigo 12 dello schema il proprio "limite di incremento di valore assoluto" pari a Lire 1.000.000.

Nell'esempio considerato, quindi, l'importo teorico dell'acconto - pari a L. 4.800.000 (120 per cento di L. 4.000.000) - va ridotto di un importo pari a L. 400.000 (1.400.000 - limite incremento assoluto)

****

Si prega di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Il direttore generale del Dipartimento delle entrate
ROMANO

Appendice

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137.

(stralcio)

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87, quinto comma, della Costituzione;

Visto l'articolo 3, commi da 143 a 149 e 151, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni volte alla istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, e istituzione di una addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nonché riordino della disciplina dei tributi locali;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 14 ottobre 1997;

Vista la deliberazione del Presidente del Senato della Repubblica, d'intesa con il Presidente della Camera dei Deputati, adottata ai sensi dell'articolo 3, comma 15, della predetta legge n. 662 del 1996, con la quale è stata concessa la

proroga di venti giorni per l'adozione del parere della Commissione parlamentare istituita a norma dell'articolo 3, comma 13, della citata legge n. 662 del 1996;

Considerato che ai sensi dell'articolo 3, comma 16, della legge n. 662 del 1996 è conseguentemente prorogato di venti giorni il termine per l'esercizio della delega;

Acquisito il parere della citata Commissione parlamentare;

Visto il parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, reso nella seduta del 13 novembre 1997;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 10 dicembre 1997;

Sulla proposta del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica;

EMANA

il seguente decreto legislativo:

TITOLO I
ISTITUZIONE E DISCIPLINA DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

Art. 1
(Istituzione dell'imposta)

1. E' istituita l'imposta regionale sulle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni.

2. L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Art. 2
(Presupposto dell'imposta)

1. Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività **autonomamente organizzata** diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Art. 3
(Soggetti passivi)

1. Soggetti passivi dell'imposta sono **coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto, sono soggetti all'imposta:**

a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico;

c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3 del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico;

d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del predetto testo unico, esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a cinque o a quindici milioni di lire esonerati dagli adempimenti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1973, n. 633, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero a norma dell'ultimo periodo del citato comma 6 dell'articolo 34;

e) gli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c) del citato testo unico n. 917 del 1986 ivi compresi quelli indicati nel successivo articolo 88, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma.

2. Non sono soggetti passivi dell'imposta:

a) i fondi comuni di investimento di cui alle leggi 23 marzo 1983, n. 77, 14 agosto 1993, n. 344, e 25 gennaio 1994, n. 86;

b) i fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124;

c) i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) di cui al decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, salvo quanto disposto nell'articolo 13.

Art. 4
(Base imponibile)

1. L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione.

2. Se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare **delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera c), n. 5**, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione, ovvero per le banche, gli altri enti e società finanziarie, ad eccezione della Banca d'Italia e dell'Ufficio italiano cambi, le imprese di assicurazione e le imprese agricole proporzionalmente corrispondente, rispettivamente, ai depositi in denaro e in titoli, **agli impieghi e agli ordini eseguiti**, ai premi raccolti presso gli uffici e all'estensione dei terreni, ubicati nel territorio di ciascuna regione. Si considera prodotto nella regione nel cui territorio il soggetto passivo è domiciliato il valore della produzione netta derivante dalle attività esercitate nel territorio di altre regioni senza l'impiego, per almeno tre mesi, di personale.

3. Gli atti generali concernenti l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono adottati dal Ministero delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni.

Art. 5
(Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a) e b))

1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile e determinata dalla differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma lettera A) dell'articolo 2425 del codice civile e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma.

2. Per i soggetti di cui al comma 1 non tenuti alla redazione del conto economico a norma dell'articolo 2425 del codice civile e per quelli di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma dei ricavi, dei proventi e degli altri componenti reddituali classificabili nelle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lettera A), dell'articolo 2425 del codice civile e la somma dei costi classificabili nei numeri 6, 7, 8, 10 lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma.

3. **Soppresso**

Art. 6

(Determinazione del valore della produzione netta delle banche e altri enti e società finanziari)

1. Per le banche e gli altri enti e società finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, come modificato dall'articolo 157 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, salvo quanto previsto nei commi 2, 3, 4 e 5 del presente articolo, la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma: a) degli interessi attivi e proventi assimilati, b) dei proventi di quote di partecipazione a fondi comuni di investimento, c) delle commissioni attive, d) dei profitti da operazioni finanziarie, e) delle riprese di valore su crediti verso la clientela, f) degli altri proventi di gestione, e la somma: g) degli interessi passivi e oneri assimilati, h) delle commissioni passive, i) delle perdite da operazioni finanziarie, l) delle spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente, m) degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali, n) delle rettifiche di valore su crediti alla clientela, comprese quelle su crediti impliciti relativi ad operazioni di locazione finanziaria, o) degli altri oneri di gestione.

1-bis Per le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nella assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria, iscritte ai sensi dell'art. 113 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, la base imponibile si determina applicando i criteri di cui all'art. 5, comma 1, e aggiungendo la differenza tra la somma: a) dei proventi finanziari, esclusi quelli da partecipazione; b) dei profitti derivanti dal realizzo di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni; c) delle rivalutazioni di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni; e la somma: d) degli oneri finanziari; e) delle perdite derivanti dal realizzo di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni; f) delle

svalutazioni di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

2. Per le società di intermediazione mobiliare sono esclusi dai componenti della base imponibile le riprese e le rettifiche di valore su crediti alla clientela, i profitti e le perdite da operazioni finanziarie e i proventi di cui alle lettere e) e n), d) e i) e b) del comma 1; gli interessi attivi e passivi e proventi e gli oneri assimilati di cui alla lettera a) e g) del medesimo comma rilevano limitatamente a quelli relativi ad operazioni di riporto e di pronti contro termine. La disposizione del periodo precedente non si applica alle società che esercitano attività di negoziazione per conto proprio e di collocamento di valori mobiliari con assunzione di garanzia per le quali non rilevano soltanto le riprese e le rettifiche di valore su crediti alla clientela.

3. Per le società di gestione di fondi comuni di investimento si comprendono tra i componenti della base imponibile soltanto le commissioni attive e passive, gli altri proventi ed oneri di gestione, le spese amministrative e gli ammortamenti di cui alle lettere c) e h), f) e o), l) e m) del comma 1.

4. Per le società di investimento a capitale variabile la base imponibile e determinata dalla differenza tra la somma delle commissioni di sottoscrizione e la somma delle provvigioni passive a soggetti collocatori, delle spese per consulenza e pubblicità, dei canoni di locazione immobili, dei costi per servizi di elaborazione dati, delle spese amministrative diverse da quelle inerenti al personale dipendente e degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali.

5. Per la Banca d'Italia e per l'Ufficio italiano cambi la base imponibile è determinata con i criteri indicati al comma 1.

Art. 7
(Determinazione del valore della produzione netta delle imprese di assicurazione)

1. Per le imprese di assicurazione la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma: a) dei premi e degli altri proventi tecnici, b) dei proventi derivanti da investimenti in terreni e fabbricati, da altri investimenti diversi da quelli costituiti da azioni o quote, da riprese di rettifiche di valore su investimenti non durevoli, nonché da profitti sul realizzo di investimenti mobiliari non durevoli , e la somma, c) delle provvigioni, comprese quelle di incasso, e delle altre spese di acquisizione, d) degli oneri relativi ai sinistri, comprese le spese di liquidazione, e) degli oneri di gestione degli investimenti, delle rettifiche di valore su investimenti non durevoli, nonchè delle

perdite sul realizzo di investimenti mobiliari non durevoli, f) delle variazioni delle riserve tecniche obbligatorie, dei ristorni e partecipazioni agli utili e degli altri oneri tecnici; g) dell'ammortamento dei beni materiali e immateriali; h) delle altre spese amministrative..

2. I componenti positivi e negativi della base imponibile si assumono con riferimento agli ammontari di competenza dell'esercizio, al netto delle cessioni in riassicurazione e con esclusione di qualsiasi spesa relativa al personale dipendente.

Art. 8
(Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c))

1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c), la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

Art. 9
(Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d))

1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d) **e per gli esercenti attività di allevamento di animali di cui all'art. 78 del testo unico delle imposte dirette, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,** la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione. **Le disposizioni del periodo precedente si applicano anche per la determinazione della base imponibile relativa alle attività di agriturismo svolte dai soggetti che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.**

2. I soggetti di cui al comma 1 hanno facoltà di optare per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste nell'articolo 5, **comma 2.** L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione di cui all'articolo 19 ed ha effetto dall'inizio del periodo di imposta cui essa si riferisce e fino a quando non è revocata e in ogni caso per almeno quattro periodi di imposta.

3. Per i soggetti che esercitano attività agricola, diversi da quelli di cui al comma 1, dalle società e enti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera

a), e dalle società di cui alla successiva lettera b), la base imponibile è determinata secondo le disposizioni di cui all'articolo 5, comma 2.

Art. 10
(Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e))

1. 1. Per gli enti privati non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni **spettanti** al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui **agli articoli 49, comma 2, lettera a), nonchè per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. l)**, del citato testo unico n. 917 del 1986. **Sono in ogni caso escluse dalla base imponibile le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad essi equiparati di cui all'art. 47, comma 1, lett. d) del predetto testo unico.**

2. Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'articolo 5, comma 2 computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali o, in difetto, dell'importo a queste imputabili in base al predetto rapporto.

3. Per gli organi e le amministrazioni dello Stato, le regioni, le province, i comuni e gli enti pubblici non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), si applicano le disposizioni del comma 1. Se svolgono anche attività commerciali, i predetti soggetti possono optare per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività secondo le disposizioni del comma 2.

4. Per gli altri soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), la base imponibile e determinata:

a) per le società ed enti commerciali secondo le disposizioni degli articoli 5, 6 e 7 che risultano ad essi applicabili;

b) per le società ed associazioni esercenti arti e professioni secondo la disposizione dell'articolo 8;

c) per gli enti non commerciali secondo le disposizioni dei precedenti commi 1 e 2 che risultano ad essi applicabili.

5. Ai fini dell'applicazione del presente titolo le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi.

Art. 11
(Disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta)

1. Nella determinazione della base imponibile:

a) i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e della applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi; **i componenti positivi e negativi, conseguiti o sostenuti in periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata in applicazione delle norme del predetto testo unico, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta del periodo d'imposta in cui si verifica tale imputazione; dai componenti positivi e negativi relativi alle voci A 5) e B 14) indicati nell'articolo 2425, primo comma, del codice civile sono escluse le perdite su crediti e gli altri componenti correlati ad altre voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile. Concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda;**

b) sono ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti e, nei limiti del 70 per cento, quelle per il personale assunto con contratti di formazione lavoro;

c) non sono ammessi in deduzione:

1) i costi relativi al personale indicati nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile;

2) i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui allart. 81, comma 1, lettera l) e le indennità e i rimborsi di cui alla successiva lettera m) del predetto testo unico delle imposte sui redditi;

3) costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, commi 2 lettera a), e 3 del citato testo unico n. 917 del 1986;

4) i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'articolo 47 del citato testo unico n. 917 del 1986;

5) gli utili **spettanti** agli associati in partecipazione di cui alla lettera c), del predetto articolo 49, comma 2, del medesimo testo unico n. 917 del 1986;

6) il canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità di calcolo, anche forfetarie, stabilite con decreto del Ministro delle finanze.

1 -bis Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione ovvero concorrenti alla formazione della base imponibile ai sensi del comma 1 dell'art. 10.

1 -ter Le disposizioni del comma 3 dell'articolo 70, limitatamente agli accantonamenti relativi alle indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia, e quelle dei commi 1, 2 e 3 dell'art.73 del testo unico delle imposte sui redditi si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

2. Indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, le componenti positive e negative sono accertate in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili.

Art. 12
(Determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti)

1. Nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a questa attribuibile secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, e scomputata dalla base imponibile determinata a norma degli articoli da 5 a 10.

2. Nei confronti dei soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato si considera prodotto nel territorio della regione il valore derivante dall'esercizio di attività commerciali, di arti o professioni o da attività non commerciali esercitate nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero derivante da imprese agricole esercitate nel territorio stesso. Qualora le suddette attività o imprese siano esercitate nel territorio di più regioni si applica la disposizione dell'articolo 4, comma 2.

3. Le persone fisiche e gli altri soggetti passivi si considerano residenti nel territorio dello Stato quando ricorrono le condizioni, rispettivamente applicabili, previste negli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 87, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. **Se il soggetto passivo esercita attività produttive mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel registro di cui all'art. 1, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, la quota di valore a queste attribuibile, determinata a norma dell'art. 5, è scomputata dalla base imponibile.**

Art. 13
(Disposizioni concernenti il GEIE)

1. Il valore della produzione netta del gruppo economico di interesse europeo residente, a norma dell'articolo 12, comma 3, nel territorio dello Stato o di una stabile organizzazione di un gruppo non residente e determinato secondo le disposizioni dell'articolo 5, ed e imputato a ciascun membro nella proporzione prevista dal contratto di gruppo o, in mancanza, in parti uguali. Il valore si considera prodotto, anche nei confronti di membri non residenti, nel territorio della regione in cui il gruppo o la stabile organizzazione ha sede, salvo il disposto dell'articolo 4, comma 2.

2. Nei confronti del gruppo residente e di quello non residente relativamente alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni degli articoli 19 e 20.

3. Ciascun membro del gruppo è obbligato in solido con gli altri al versamento dell'imposta dovuta sul valore prodotto.

4. Il gruppo residente e la stabile organizzazione di un gruppo non residente si considerano domiciliati nel territorio del comune nel quale hanno il domicilio fiscale ai fini delle imposte sui redditi.

Art. 14
(Periodo di imposta)

1. L'imposta è dovuta per periodi di imposta a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma. Il periodo di imposta è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi.

Art. 15
(Spettanza dell'imposta)

1. L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

Art. 16
(Determinazione dell'imposta)

1. L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4,25 per cento, salvo quanto previsto dal comma 2, nonché nei commi 1 e 2 dell'articolo 45.

2. Nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 88, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e degli altri enti pubblici, compresi quelli non residenti, relativamente al valore prodotto nell'esercizio di attività non commerciali, si applicano sull'ammontare della retribuzione annua spettante a ciascun dipendente le aliquote del 9,6 per cento fino a 40 milioni e del 3,8 per cento fino a 150 milioni, e sull'ammontare delle erogazioni costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, del compenso spettante a ciascun collaboratore coordinato e continuativo, nonchè dei compensi costituenti redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, con riferimento ai predetti limiti, le aliquote, rispettivamente, del 6,6 per cento e del 4,6 per cento.

3. A decorrere dal terzo anno successivo a quello dell'entrata in vigore del presente decreto, le regioni hanno facoltà di maggiorare l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di un punto percentuale. La maggiorazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

Art. 17
(Agevolazioni di carattere territoriale e per categorie di soggetti)

1. Per i soggetti che alla data di entrata in vigore del presente decreto hanno acquisito il diritto a fruire di uno dei regimi di esenzione decennale a carattere territoriale dell'imposta locale sui redditi nel rispetto delle condizioni e dei requisiti previsti dalle singole leggi di esonero, il valore prodotto nel territorio della regione ove è ubicato lo stabilimento o l'impianto cui il regime agevolativo si riferisce, determinato a norma degli articoli 4 e 5, è ridotto per il residuo periodo di applicabilità del detto regime di un ammontare pari al reddito che ne avrebbe fruito.

2. Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, con esclusione di quelli indicati nell'articolo 9, comma 1, il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, delle indennità e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi e degli interessi passivi.

3. Ai soggetti che svolgono attività produttive attraverso stabilimenti industriali tecnicamente organizzati impiantati nel territorio del Mezzogiorno, definiti dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1978, n. 218, spetta una detrazione dall'imposta determinata ai sensi del precedente articolo 10 di ammontare pari, rispettivamente, al 2 per cento dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalle dichiarazioni presentate ai fini fiscali relative al periodo di imposta in corso al 1° gennaio 1998 e all' 1 per cento per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 1999, qualora sussistano le condizioni per l'applicazione delle disposizioni relative alla fiscalizzazione degli oneri sociali.

4. Per le cooperative edilizie a proprietà indivisa **e sino al frazionamento del mutuo, per quelle a proprietà divisa,** la base imponibile è determinata ai sensi dell'articolo 10, commi 1 e 2.

5. Per le cooperative sociali di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), della legge 8 novembre 1991, n. 381, il costo del lavoro delle persone svantaggiate di cui all'articolo 4 della medesima legge, è deducibile per intero dalla base imponibile.

6. Per l'anno 1998, le cooperative sociali di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), della legge 8 novembre 1991, n. 381, **nonché le cooperative di lavoro e gli organismi di fatto di cui al DPR 30 aprile 1970, n. 602** deducono dalla base imponibile una somma pari alla differenza tra l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte e quello calcolato in base ai salari convenzionali. Per gli anni 1999 e 2000 la somma da dedurre dalla base imponibile è pari, rispettivamente, al 75 per cento e al 50 per cento della predetta differenza calcolata con le medesime modalità. A decorrere dall'anno 2001 la base imponibile è determinata in maniera ordinaria.

Art. 18
(Agevolazioni per nuove iniziative produttive)

1. Il comma 210 dell'articolo 2 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, è sostituito dal seguente: "210. Per le iniziative produttive intraprese, **a decorrere dal 1° gennaio 1997,** nei territori di cui all'articolo 1, comma 1 lettera a), del decreto-legge 8 febbraio 1995, n. 32, convertito con modificazioni dalla legge 7 aprile 1995, n. 104, è riconosciuto, per l'anno di inizio di attività e per i due successivi, un credito di imposta pari, per ciascun anno, al 50 per cento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sui redditi riferibili proporzionalmente al reddito di impresa o derivante dall'esercizio di arti o professioni dell'anno cui compete; il credito è utilizzato per il versamento della detta imposta e non può essere superiore, per ciascun anno, a lire 5 milioni. Per le stesse iniziative è concessa per i medesimi periodi di imposta la riduzione al 50 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive; la riduzione non può essere superiore a 5 milioni dell'imposta dovuta per ciascun anno. Per le iniziative produttive intraprese nelle aree territoriali di cui all'obiettivo 1 del regolamento CEE n. 2052/88, le predette disposizioni si applicano per l'anno di inizio di attività e per i cinque successivi.".

1-bis Resta ferma, in relazione al periodo d'imposta 1997, la spettanza del credito d'imposta agli effetti dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese prevista dal comma 210 dell'articolo 2 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nel testo vigente prima delle modifiche recate dal precedente comma 1.

2. Con le leggi regionali di cui all'articolo 24, possono essere aumentati la percentuale e l'importo massimo della riduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al comma 1.

Art. 19
(Dichiarazione dei soggetti passivi)

1. Ogni soggetto passivo deve dichiarare per ogni periodo di imposta i componenti del valore, ancorché non ne consegua un debito di imposta.

2. La dichiarazione deve essere redatta, a pena di nullità, su stampato conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale nel termine di cui all'articolo 8, primo comma, prima periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

3. La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal soggetto passivo o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale o, in mancanza per i soggetti diversi dalle persone fisiche, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto. Per gli organi e le amministrazioni dello

Stato la dichiarazione è sottoscritta dal dirigente competente secondo le rispettive norme regolamentari. La nullità è sanata se il soggetto passivo o il suo rappresentante provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio competente. L'invito e eseguito mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.

4. Con il decreto del Ministro delle finanze di cui al comma 2 possono essere richiesti dati e notizie utili alla determinazione del valore della produzione netta e indicati gli atti da allegare alla dichiarazione a cura del contribuente.

5. La dichiarazione è presentata con le modalità di cui all'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dall'articolo 7 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. I soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi presentano la dichiarazione ai fini dell'imposta regionale, con le medesime modalità, entro sei mesi dalla fine del periodo di imposta.

6. Nei casi di liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione, fusione e scissione di imprese individuali, società ed enti di cui agli articoli 10 e 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si osservano le disposizioni ivi previste, con esclusione dei commi secondo e terzo dell'articolo 10 se nelle procedure fallimentare e di liquidazione coatta non vi è esercizio provvisorio dell'impresa.

Art. 20
(Obblighi contabili)

1. Ai fini dell'imposta di cui al presente titolo i soggetti passivi devono osservare gli obblighi documentali e contabili ai quali sono tenuti ai fini delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto.

Art. 21
(Domicilio dei soggetti passivi)

1. Ogni soggetto passivo si considera domiciliato nel comune nel quale ha il domicilio fiscale secondo le disposizioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Art. 22
(Giurisdizione sulle controversie)

1. Le controversie concernenti l'imposta regionale sulle attività produttive e la relativa addizionale e le sanzioni sono soggette alla

giurisdizione delle Commissioni tributarie secondo le disposizioni del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Art. 23
(Accesso alle informazioni)

1. L'Amministrazione finanziaria trasmette a ciascuna regione, con sistemi telematici o mediante supporti magnetici, le informazioni relative alle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi.

2. Gli elementi acquisiti nel corso dell'attività di controllo dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria, dal Corpo della Guardia di finanza e dagli organi regionali sono direttamente utilizzabili, rispettivamente, per l'accertamento dell'imposta regionale e dei tributi erariali.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni, sono stabilite le modalità di collegamento degli uffici regionali con il sistema informativo dell'anagrafe tributaria e di utilizzazione dei relativi servizi anche ai fini dello scambio di informazioni di interesse fiscale.

Art. 24
(Poteri delle regioni)

1. Le regioni a statuto ordinario possono disciplinare, con legge, nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta, ferme restando le disposizioni degli articoli 19, da 21 a 23, e da 32 a 35.

2. Le regioni a statuto speciale e le provincie autonome di Trento e Bolzano provvedono, con legge, alla attuazione delle disposizioni del presente titolo in conformità delle disposizioni della legge 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, commi 158 e 159.

3. La constatazione delle violazioni alle norme del presente titolo compete alle amministrazioni regionali.

4. Le leggi di cui ai commi 1 e 2 possono prevedere la stipula di convenzioni con il Ministero delle finanze per l'espletamento, in tutto o in parte, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, nonché per le attività concernenti il relativo contenzioso, secondo le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

5. Gli uffici dell'amministrazione finanziaria ed i comandi della Guardia di finanza cooperano per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione delle

violazioni alle norme del presente titolo, procedendo anche di propria iniziativa secondo le norme e con le facoltà stabilite dalle singole leggi regionali o, in loro mancanza, secondo le facoltà loro attribuite dalla normativa tributaria statale, trasmettendo agli uffici regionali i relativi verbali e rapporti.

6. Le leggi di cui ai commi 1 e 2 non possono avere effetto anteriore al periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2000.

7. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni, sono stabiliti gli organi competenti all'irrogazione delle sanzioni e le modalità di ripartizione delle somme riscosse in caso di concorso formale e di violazioni continuate rilevanti ai fini dell'imposta regionale e di altri tributi.

Art. 25
(Disciplina temporanea)

1. Fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ad eccezione degli articoli 38, commi dal quarto al settimo, 44 e 45 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

2. Le regioni, le provincie, e i comuni partecipano all'attività di cui al comma 1 segnalando elementi e notizie utili, collaborando, eventualmente anche tramite le apposite commissioni paritetiche di cui al terzo periodo, con osservazioni e proposte alla predisposizione dei programmi di accertamento degli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Le modalità di attuazione di questa disposizione sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze, d'intesa con la Conferenza unificata di cui al decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, da emanare a norma dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. Con il medesimo decreto possono essere istituite e disciplinate commissioni paritetiche per la stesura di programmi di accertamento.

Art. 26
(Attribuzione allo Stato di quote del gettito dell'imposta)

1. E' attribuita allo Stato una quota del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive riscosso in ciascuna regione a compensazione dei costi sostenuti per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 25, comma 1. La disposizione del primo periodo si applica fino

all'anno precedente a quello dal quale ha effetto la legge regionale di cui all'articolo 24, regolatrice delle dette attività.

2. E' altresì attribuita allo Stato una ulteriore quota del gettito di cui al comma 1 a compensazione della perdita di gettito derivante dall'abolizione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese. La quota è determinata in un ammontare pari al gettito della predetta imposta riscosso nell'ultimo periodo di imposta nel quale essa è stata applicata. Questa disposizione si applica limitatamente al gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive relativo al primo periodo di imposta della sua applicazione e al successivo.

3. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni, è determinata la quota di cui al comma 1 e le relative modalità di attribuzione. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sentita la Conferenza Stato-Regioni, è determinata la quota di cui al comma 2 e le relative modalità di attribuzione.

Art. 27
(Compartecipazione dei comuni e delle provincie al gettito dell'imposta)

1. A decorrere dall'anno di entrata in vigore del presente decreto le regioni devolvono ad ogni comune e ad ogni provincia del proprio territorio una quota del gettito della imposta regionale sulle attività produttive pari, per il comune, al gettito riscosso nel 1997 per tasse di concessione comunale e per imposta comunale per l'esercizio di impresa, arti e professioni, al netto della quota di spettanza della provincia, e, per la provincia, all'ammontare di questa quota al lordo di quella spettante allo Stato a norma dell'articolo 6 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144.

2. Gli importi dovuti ai comuni e alle provincie a norma del comma 1 sono ad essi versati dalle regioni nel mese di luglio di ciascun anno. Nel primo anno tali importi sono commisurati all'ammontare del gettito riscosso nel 1996 risultante dai relativi rendiconti consuntivi, salvo conguaglio, da effettuare nell'anno successivo con gli importi dovuti per tale anno, in base alle risultanze dei rendiconti per l'anno 1997. Gli importi dovuti sono determinati da ciascuna regione che, previa acquisizione delle informazioni necessarie, ne dà comunicazione ai comuni e alle provincie entro il 30 giugno del primo anno e del successivo. Gli importi comunicati costituiscono per le Regioni somme a destinazione vincolata. A decorrere dall'anno 1999, i predetti importi sono incrementati annualmente in misura

pari al tasso programmato di inflazione indicato nella relazione previsionale e programmatica.

3. L'importo corrispondente alla quota spettante allo Stato di cui al comma 1, determinato a norma del comma 2, è versato nei termini quivi indicati dalle provincie allo Stato per le finalità di cui all'articolo 1-bis del decreto-legge 25 novembre 1996, n. 599, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 gennaio 1997, n. 5, secondo le vigenti disposizioni per il versamento della suddetta quota.

4. Le regioni possono attribuire alle provincie e ai comuni quote di compartecipazione al gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive anche al fine di finanziare le funzioni ad essi delegate, secondo criteri stabiliti con propria legge.

5.**Soppresso**

6. Le regioni Friuli Venezia-Giulia e Valle d'Aosta e le provincie autonome di Trento e Bolzano, nell'esercizio dei poteri in materia di finanza locale, provvedono alla disciplina dei rapporti finanziari con gli enti locali, assicurando agli stessi le risorse finanziarie per compensare gli effetti finanziari negativi conseguenti all'attuazione del presente decreto.

Art. 28
(Addizionale comunale e provinciale all'imposta regionale sulle attività produttive)

soppresso

Art. 29
(Finanziamento delle città metropolitane)

1. Le regioni, nell'attribuire alle città metropolitane le funzioni amministrative di competenza provinciale o affidate ai comuni, a norma dell'articolo 19 della legge 8 giugno 1990, n. 142, provvedono ad assegnare alle stesse quote del gettito di tributi regionali.

Art. 30
(Riscossione dell'imposta e versamento in acconto)

1. Fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per la riscossione dell'imposta si applicano le disposizioni dei commi seguenti.

2. L'imposta dovuta a ciascuna regione in base alla dichiarazione è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi.

3. Nel periodo di imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti acconti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti.

4. L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano lire 20.000; per lo stesso importo, non si fa luogo, ad iscrizione nei ruoli, né a rimborso. Con le leggi regionali di cui all'articolo 24 il predetto importo può essere adeguato.

5. In deroga alla disposizione del comma 2 gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici indicati nell'articolo 3, comma 1, lettera e), versano l'acconto mensilmente, con le modalità e nei termini stabiliti con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la conferenza Stato-Regioni, in un importo pari a quello risultante dall'applicazione delle aliquote e dei limiti previsti nell'articolo 16, comma 2, all'ammontare delle retribuzioni e dei compensi ivi indicati corrisposti nel mese precedente. Qualora l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione sia pari o inferiore a lire 20.000, l'obbligo di versamento rimane sospeso fino alla scadenza successiva per la quale la somma complessiva da versare sia almeno pari al predetto importo.

6. La riscossione coattiva dell'imposta avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi, mediante ruoli affidati ai concessionari senza l'obbligo del non riscosso.

7. Per lo svolgimento di attività di pagamento e riscossione dell'imposta, le banche sono remunerate in conformità a quanto previsto dalle convenzioni di cui agli articoli 19, comma 5, e 24, comma 8, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, mentre per i concessionari si applicano le disposizioni di cui all'articolo 61 del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43.

Art. 31
(Primo acconto di imposta)

1. Per il primo periodo di imposta nel quale, a norma degli articoli 36 e 37, l'imposta è applicabile, l'acconto di cui all'articolo 30, **comma 3,** da versare in due rate di pari importo, è **pari** al 120 per cento della imposta figurativa liquidabile sul valore della produzione netta realizzato nel periodo di imposta precedente, determinato secondo le disposizioni degli

articoli da 4 a 11 e risultante da un apposito prospetto redatto su stampato conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze da allegare alla prima dichiarazione dei redditi da presentare a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto ovvero, per i soggetti non tenuti alla presentazione di essa, risultante da apposita dichiarazione, redatta e sottoscritta a norma dell'articolo 19, da presentare nel mese di giugno dell'anno di entrata in vigore del presente decreto.

Art. 32
(Violazioni relative alla dichiarazione)

1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non è dovuta imposta, si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni.

2. Se nella dichiarazione è indicato un imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta, si applica la sanzione amministrativa da una a due volte l'ammontare della maggiore imposta dovuta.

3. Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Art. 33
(Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni)

1. Fuori dai casi previsti nell'articolo 32 se la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze ovvero in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

2. Identica sanzione si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli atti e documenti dei quali è prescritta l'allegazione alla dichiarazione o l'esibizione all'ufficio.

Art. 34
(Ritardato o omesso versamento dell'imposta)

1. In caso di ritardato o omesso versamento dell'imposta, in acconto o a saldo, o di versamento in misura inferiore a quella dovuta, si applica la sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'imposta non versata. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

2. Sugli importi non versati o versati in ritardo sono dovuti gli interessi a norma dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Art. 35
(Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità)

1. Per le violazioni degli obblighi relativi alla tenuta o conservazione della contabilità si applicano le sanzioni previste in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto.

Art. 36
(Decorrenza dell'imposta e abolizione di contributi e tributi)

1. Salvo quanto disposto dall'articolo 37, l'imposta regionale sulle attività produttive si applica a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e dalla medesima data sono aboliti:

a) i contributi per il servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 della legge 22 marzo 1995, n.85, il contributo dello 0,2 per cento di cui all'articolo 1, terzo comma, della legge 31 dicembre 1961, n. 1443, e all'articolo 20, ultimo comma, della legge 12 agosto 1962, n. 1338, e la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi eccedente quella prevista per il finanziamento delle prestazioni economiche della predetta assicurazione di cui all'articolo 27 della legge 9 marzo 1989, n. 88;

b) l'imposta locale sui redditi di cui al titolo III del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917;

c) l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, di cui al titolo I del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144;

d) la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, di cui all'articolo 24 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come sostituita dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 1995, n. 303;

e) l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461.

2. I versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti indicati nel comma 1, i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data.

Art. 37
(Soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare)

1. Nei confronti dei soggetti il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare l'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive e l'abolizione dei contributi e dei tributi indicati nell'articolo 36, comma 1, lettera a), b) ed e), hanno effetto dal primo periodo di imposta che ha inizio successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. In deroga a quanto disposto nel comma 1 per i soggetti ivi indicati il cui periodo di imposta è in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto ed è iniziato dopo il 30 settembre dell'anno precedente, l'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive e l'abolizione dei contributi e tributi indicati nel medesimo comma 1 hanno effetto dalla data di inizio del predetto periodo.

3. I soggetti di cui al comma 2 possono scomputare dall'acconto di cui all'articolo 31 i dodicesimi dell'imposta e della tassa di cui all'articolo 36, comma 1, lettere c) e d), dovute per l'anno precedente a quello di entrata in vigore del presente decreto e relativi ai mesi interi compresi tra la data dalla quale ha effetto nei loro confronti, a norma del medesimo comma 2, l'abolizione dei predetti tributi e quella di entrata in vigore del presente decreto nonché l'importo dei contributi di cui alla lettera a) del medesimo comma dell'articolo 36 eventualmente versati con riferimento ai predetti mesi. Non si fa luogo in ogni caso al rimborso degli importi non scomputati.

Art. 38
(Determinazione del Fondo Sanitario Nazionale)

1. Al fine della determinazione del Fondo Sanitario Nazionale di parte corrente e delle specifiche quote da assegnare alle regioni si considera come dotazione propria delle medesime il gettito dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'articolo 50, ed il 90 per cento del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive al netto delle quote attribuite allo Stato di cui all'articolo 26.

2. I contributi per il Servizio Sanitario Nazionale riscossi nell'anno di entrata in vigore del presente decreto relativi a presupposti di imposizione verificatisi anteriormente costituiscono per il medesimo anno dotazione propria delle regioni ai fini della determinazione delle quote di Fondo Sanitario Nazionale di parte corrente da assegnare alle stesse.

3. A decorrere dal 1998, la partecipazione delle regioni Sicilia e Sardegna al finanziamento del Servizio sanitario nazionale stabilita dall'articolo 12, comma 9, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n.662 è commisurata alle risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e dai gettiti di cui ai commi 1 e 2.

Art. 39
(Ripartizione del Fondo Sanitario Nazionale)

1. Il CIPE su proposta del Ministro della sanità, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni, delibera annualmente l'assegnazione in favore delle regioni, a titolo di acconto, delle quote del Fondo Sanitario Nazionale di parte corrente, tenuto conto dell'importo complessivo presunto del gettito dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 50 e della quota del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui all'articolo 38, comma 1, stimati per ciascuna regione. Il CIPE con le predette modalità provvede entro il mese di febbraio dell'anno successivo all'assegnazione definitiva in favore delle regioni delle quote del Fondo Sanitario Nazionale, parte corrente, ad esse effettivamente spettanti. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e autorizzato a procedere alle risultanti compensazioni a valere sulle quote del Fondo Sanitario Nazionale, parte corrente, erogate per il medesimo anno.

2. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e autorizzato a concedere alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano anticipazioni mensili da accreditare ai conti correnti di cui all'articolo 40, comma 1, in essere presso la tesoreria centrale dello

Stato, nei limiti di un dodicesimo dell'importo complessivo presunto del gettito dell'addizionale e della quota di imposta di cui al comma 1, alle stesse attribuiti nonché delle quote del Fondo Sanitario Nazionale di parte corrente deliberate dal CIPE, in favore delle medesime regioni, in ciascun anno; nelle more della deliberazione del CIPE le predette anticipazioni mensili sono commisurate all'importo complessivo presunto dei gettiti dell'addizionale e della quota d'imposta predetti, ovvero limitatamente all'anno 1998 all'importo complessivo presunto dei contributi sanitari, e delle quote del Fondo sanitario nazionale relativi all'anno precedente.

3. Alla copertura dell'eventuale differenza tra l'ammontare dei gettiti di cui al comma 1 previsti in sede di riparto del Fondo Sanitario Nazionale e quello effettivamente riscosso dalle regioni si provvede mediante specifica integrazione del Fondo Sanitario Nazionale quantificata dalla legge finanziaria.

4. Per le finalità di cui ai commi precedenti si tiene conto, per l'anno di entrata in vigore del presente decreto, dei contributi di cui al comma 2 dell'articolo 38.

5. Sono abrogati i commi 15, 17 e 19 dell'articolo 11 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502.

Art. 40
(Modalità per il riversamento dell'IRAP e dell'addizionale Irpef)

1. Ai fini del versamento dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 50 alle regioni sono istituiti presso la tesoreria centrale dello Stato specifici conti correnti infruttiferi intestati alle regioni e alle provincie autonome di Trento e Bolzano e, presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato operanti nei capoluoghi di regione e nelle predette provincie autonome, specifiche contabilità speciali di girofondi intestate alle stesse regioni e provincie autonome.

2. Con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, di concerto con il Ministro delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni, sono stabilite le modalità di riversamento delle somme riscosse sui conti di cui al comma 1.

3. Al fine del versamento dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 50 non si applica il secondo comma dell'articolo 63 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

Art. 41
(Determinazione delle eccedenze)

1. Per le regioni a statuto ordinario le eccedenze annuali di risorse finanziarie sono costituite dalla differenza tra il gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive, al netto della quota destinata al finanziamento dell'assistenza sanitaria, e l'ammontare delle quote di cui agli articoli 26 e 27 e delle spettanze a titolo di fondo perequativo determinate in applicazione dell'articolo 3, commi 2 e 3 , della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

2. Per le regioni a statuto speciale che accedono al Fondo sanitario nazionale le eccedenze annuali di risorse finanziarie sono costituite dalla differenza tra il gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive, al netto della quota destinata alla sanità e di quelle di cui agli articoli 26 e 27, e l'ammontare delle compartecipazioni ai tributi erariali soppressi, convenzionalmente incrementati del tasso di crescita del prodotto interno lordo per il 1998 e 1999, e tenendo anche conto degli effetti indiretti derivanti dall'ampliamento delle basi imponibili degli altri tributi compartecipati.

3. Per le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano che non accedono al Fondo sanitario nazionale le eccedenze annuali di risorse finanziarie sono determinate sottraendo dall'ammontare del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive, al netto delle quote di cui agli articoli 26 e 27, dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 50 e, limitatamente al 1998, dei contributi sanitari di cui all'articolo 38 comma 2 l'ammontare dei contributi sanitari riscossi nell'anno 1997, convenzionalmente aumentati del tasso di crescita del prodotto interno lordo per il 1998 e 1999, nonché l'ammontare delle compartecipazioni ai tributi erariali soppressi, anch'essi convenzionalmente incrementati del tasso di crescita del prodotto interno lordo per il 1998 e 1999, e tenendo conto degli effetti indiretti derivanti dall'ampliamento delle basi imponibili degli altri tributi compartecipati.

Art. 42
(Versamento delle eccedenze)

1. A decorrere dall'anno 1999, il Fondo perequativo di cui all'articolo 3, comma 2, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, è soppresso.

2. A partire dall'esercizio 1998 è istituito nello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica un fondo di compensazione interregionale alimentato dalle eccedenze finanziarie realizzate dalle regioni a statuto ordinario, secondo quanto previsto dall'articolo 41, comma 1; tali eccedenze sono destinate, nei limiti delle occorrenze finanziarie, in favore delle regioni che presentano una

perdita di entrata. In caso di insufficienza del fondo si provvede con risorse a carico del bilancio dello Stato.

3. Il Fondo di compensazione interregionale di cui al comma 2 è determinato in via definitiva nell'anno successivo a quello di riferimento sulla base del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive effettivamente realizzato.

4. Con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio, della programmazione economica, di concerto con il Ministro delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Regioni, sono stabiliti i criteri e le modalità di versamento delle eccedenze di cui al comma 2 all'entrata del bilancio dello Stato per la riassegnazione delle somme necessarie al Fondo di compensazione interregionale, anche mediante trattenute periodiche delle presumibili eccedenze a valere sugli appositi conti accesi presso la tesoreria centrale dello Stato.

5. A decorrere dall'anno 1998 cessano le anticipazioni straordinarie di cassa di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

6. A decorrere dall'anno 1998 la trattenuta di cui all'articolo 20, comma 2 del decreto-legge 18 gennaio 1993, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 marzo 1993, n. 68, è effettuata sulle erogazioni di cui all'articolo 3, comma 12, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

7. Relativamente alle regioni a statuto speciale ed alle provincie autonome di Trento e di Bolzano le eccedenze positive o negative di risorse di cui all'articolo 41, commi 2 e 3, vengono compensate per gli anni 1998 e 1999, nel rispetto degli statuti di autonomia mediante variazioni delle quote del fondo sanitario nazionale, trasferimenti di funzioni, modifica delle quote variabili previste ai sensi degli statuti o acquisizione delle eccedenze al bilancio dello Stato. A partire dall'anno 2000 non si dà luogo a recupero delle eccedenze, ma si procede attraverso il trasferimento di nuove funzioni amministrative, definite con le procedure fissate dai rispettivi statuti di autonomia, fino all'esaurimento delle eccedenze medesime.

Art. 43
(Riferimenti sistematici)

1. Le disposizioni del presente titolo che fanno indistintamente riferimento alle regioni o al loro territorio devono intendersi riferite, per la regione Trentino-Alto Adige, alle provincie autonome di Trento e Bolzano o al loro territorio.

2. I rapporti finanziari tra lo Stato, le autonomie speciali e gli enti locali devono essere disciplinati in modo tale da mantenere il necessario equilibrio finanziario.

Art. 44
(Adeguamento dei trattati internazionali)

1. Ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta regionale sulle attività produttive e equiparata ai tributi erariali aboliti con l'articolo 36.

Art. 45
(Disposizioni transitorie)

1. Per i soggetti che operano nel settore agricolo, **e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'art. 10 del DPR 29 settembre 1973, n. 601** per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i tre successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 2,5, del 3, del 3,5 e del 3,75 per cento.

2. Per i soggetti di cui agli articoli 6 e 7, per il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i due successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 5,4, del 5 e del 4,75 per cento.

3. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti, tenuto conto della base imponibile dell'imposta sulle attività produttive **e di quella dell'imposta personale sui redditi**, gli ammontari in valore assoluto e percentuale del maggior carico impositivo rispetto a quello derivante dai tributi e contributi soppressi ai sensi degli articoli 36 e 51, comma 1, in base ai quali fissare l'entità della riduzione dell'acconto dovuto ai fini della stessa imposta determinato ai sensi dell'articolo 31, nonchè le modalità applicative e quelle relative ai commi da 4 a 6. **La predetta riduzione non può superare per ciascun soggetto l'importo massimo in valore assoluto stabilito nel predetto decreto e non può comportare una diminuzione di gettito superiore a 500 miliardi di lire per l'anno 1998, a 250 miliardi di lire per l'anno 1999 e a 125 miliardi di lire per l'anno 2000.**

4. I soggetti per i quali l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 3 determina un ammontare dell'acconto IRAP diverso da quello che risulterebbe in via ordinaria, applicano le disposizioni di cui al comma 3 anche per la determinazione dell'imposta dovuta all'esercizio in corso al 1° gennaio 1998, prendendo a riferimento i tributi o contributi che sarebbero stati dovuti in tale anno in assenza della loro soppressione.

5. Per i soggetti che esercitano la propria attività nel territorio di più regioni e che applicano le disposizioni del comma 3, l'imposta da

versare alle singole regioni è determinata in misura proporzionale alla base imponibile regionale; per i medesimi soggetti il credito di imposta di cui al comma 6 deve essere ripartito in misura proporzionale alla base imponibile regionale.

6. La differenza tra l'imposta dovuta in via ordinaria per l'anno 1998 e l'imposta effettivamente pagata in base alle disposizioni dei commi 3 e 4, **può essere computata in detrazione dall'impostá**, ai fini del versamento dell'imposta regionale sulle attività produttive, nella misura del 50 per cento per l'anno 1999 e del 25 per cento per l'anno 2000.

omissis ....

Voci di conto economico non rilevanti ai fini IRAP

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

DOCUMENTI DELLA COMMISSIONE PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

CLASSIFICAZIONE NEL CONTO ECONOMICO DEI COSTI E RICAVI SECONDO CORRETTI PRINCIPI CONTABILI

Stralcio.....

Documento interpretativo del Principio Contabile n. 12 "Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi"

Serie Interpretazioni - Documento I 1

COSTI DELLA PRODUZIONE

Omissis .....

B9 - Per il personale

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente. Invece i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione (c.d. "lavoro parasubordinato")vanno iscritti alla voce B7.
Non si iscrivono nella voce B9 quei costi sostenuti a favore del personale dipendente i quali, in base alla loro causale di sostenimento, sono classificabili nelle precedenti voci B6, B7 e B8, come si è sopra precisato.

B9a - Salari e stipendi

Vanno rilevati i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) al lordo di ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).
Si comprendono in questa voce anche le quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive (13a, 14a, ecc.) e ferie non godute.

B9b) - Oneri sociali

Sono gli oneri a carico dell'impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAI, ecc.), al netto degli importi "fiscalizzati" in base alle disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri afferenti le quote maturate indicate nell'ultimo periodo della sottovoce precedente.

B9c) - Trattamento di fine rapporto

Rappresenta l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'art. 2120 del Codice Civile. L'accantonamento va effettuato (con contropartita la voce C del Passivo dello Stato Patrimoniale), anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia del T.F.R. In questa voce va rilevato anche l'importo del T.F.R. maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio dell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

L'anticipo sul T.F.R., previsto dalla legge n. 662/1996 e da versare all'Erario dello Stato, non può essere addebitato alla voce in questione perché non costituisce un costo, bensì un credito d'imposta nei confronti dell'Erario, da utilizzare a partire dall'1/1/2000. Poiché sull'anticipo si calcola la rivalutazione a favore dell'impresa, essa costituisce un provento finanziario da rilevare alla voce C16.

B9d - Trattamento di quiescenza e simili

Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal T.F.R. e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.
La voce 9d rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, comunque esso venga calcolato (in proposito cfr. il principio contabile internazionale n. 19 dell'I.A.S.C. su "Retirement benefit costs"), nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno.
Non si rilevano in questa voce, bensì alla voce B7 - Costi per servizi, gli accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

B9e - Altri costi

In questa voce si iscrivono tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 e B8, o che trovano più appropriata collocazione alla voce B14.
A titolo esemplificativo si indicano le seguenti:

- Indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo (sempreché non si tratti di ristrutturazioni o altre operazioni di natura straordinaria)
- Quote associative versate a favore dei dipendenti (es: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari)
- Borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari
- Oneri di utilità sociale concretantisi in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

B10 - Ammortamenti e svalutazioni

Omissis .....

B10c - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
Comprende tutte le svalutazioni, non imputabili alla voce E21, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

B10d - Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide

Comprende gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e vari iscritti nell'attivo circolante.
Devono essere, invece, iscritte alla voce B14 le perdite realizzate su crediti e quindi non derivanti da valutazioni, come ad esempio le perdite conseguenti a riconoscimento giudiziale di un minore importo rispetto a quello iscritto; le perdite conseguenti a cessione di crediti; le riduzioni di crediti iscritti in bilancio a seguito di transazioni; le prescrizioni di crediti (le prescrizioni di debiti sono classificabili alla voce A5). Le svalutazioni dei crediti finanziari, invece, devono essere iscritte alla voce D19.

B12 - Accantonamenti per rischi
Sono gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi, iscritti nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale (cfr. il Documento n. 19 dei Principi Contabili) esclusi gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di contenziosi), che vanno imputati alle voci B14, oppure 22 o, se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21, in base al principio della classificazione dei costi per natura.
I fondi rischi iscrivibili nella classe B del Passivo sono quelli che non costituiscono poste rettificative dell'attivo.
A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi (vedi Doc. n. 19), i quali rappresentano passività probabili e non certe:

- fondo rischi per cause in corso
- fondo rischi per garanzie prodotti
- fondo rischi per garanzie prestate a terzi (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.)
- fondo per rischi non assicurati
- fondo rischi per contratti ad esecuzione differita.

Gli accantonamenti ai fondi per rischi di natura finanziaria (es.: fondo rischi per oscillazione cambi; fondo rischi per contratti su strumenti finanziari derivati; ecc.) sono da classificare alla voce C17 .

B13 - Altri accantonamenti
Sono gli accantonamenti ai fondi per oneri iscrivibili nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale, diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R.; accantonamenti che rappresentano costi certi nell'esistenza, ma di importo stimato. Gli accantonamenti da iscrivere in questa voce sono diversi dagli accertamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti dell'aggregato B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).
Il Documento n. 19 dei Principi Contabili prevede i seguenti fondi per oneri (ma l'elenco ha natura meramente esemplificativa):

- Fondo per garanzia prodotti (qualora si tratti di passività certe, per garanzie ricorrenti)
- Fondo per manutenzione ciclica (di impianti, navi, aeromobili, ecc.)
- Fondo per buoni sconti e concorsi a premio
- Fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili
- Fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto
- Fondo per costi per lavori su commessa (da sostenersi dopo la chiusura della commessa)
- Fondo per perdite previste su commesse (qualora non rilevate a riduzione del valore dei lavori in corso su ordinazione. Vedi in proposito il Doc. n. 23 dei Principi Contabili)
- Fondo recupero ambientale

Per la natura, il contenuto ed il funzionamento di tali fondi, si fa rinvio al paragrafo C del citato Documento n. 19.

C - PROVENTI E ONERI FINANZIARI

Nelle tre voci dell'aggregato C vengono rilevati tutti i componenti positivi e negativi del risultato economico d'esercizio connessi con l'area finanziaria della gestione dell'impresa, anche per le imprese per le quali tale area costituisce l'area principale o caratteristica di gestione (es: holdings di partecipazioni industriali e commerciali, tenute a redigere il bilancio in base alle disposizioni del D. Leg.vo n. 127/1991).

C15 - Proventi da partecipazioni
In questa voce vanno rilevati per competenza (indicando separatamente in apposite sottovoci quelle provenienti da partecipazioni in imprese

controllate e in imprese collegate) tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società, joint-ventures e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.
Si tratta principalmente dei seguenti proventi:

- dividendi su partecipazioni al lordo delle ritenute subite e dei crediti d'imposta. I dividendi di massima vanno rilevati nell'esercizio in cui ne è stata deliberata la distribuzione. Per le società controllate la rilevazione può essere anticipata all'esercizio di maturazione dei dividendi se il bilancio è stato approvato dal consiglio di amministrazione della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte del consiglio di amministrazione della controllante;
- plusvalenze da alienazione di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante (per la distinzione fra plusvalenze ordinarie e straordinarie si rinvia all'illustrazione delle voci dell'aggregato E - Proventi ed Oneri Straordinari);
- ricavi di vendita di diritti di opzione;
- utili distribuiti da joint ventures e consorzi;
- eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate, anche in sede di liquidazione.

I proventi diversi dai dividendi devono essere illustrati nella nota integrativa (art. 2427 n. 11 Cod. Civ.).

C16 - Altri proventi finanziari

16a - Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni

Vanno rilevati in questa voce tutti gli interessi attivi maturati nell'esercizio (al netto dei relativi risconti) sui crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie, comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge.
La voce comprende anche la quota di competenza dell'esercizio degli eventuali aggi su prestiti concessi. Questa voce deve essere suddivisa in tre ulteriori sottovoci, in presenza di crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti.

16b - Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni

Sono gli interessi maturati nell'esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie (es. CCT, BTP, Obbligazioni private) comprese le eventuali differenze di indicizzazione e al lordo delle ritenute di legge. Per la determinazione degli interessi sui titoli senza cedole (es. zero coupon) si fa rinvio al Doc. n. 20 del Principi Contabili.
Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (c.d. disaggio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.

16c - Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

Sono gli interessi maturati su titoli a reddito fisso (a tasso fisso o variabile) facenti parte della "tesoreria" dell'impresa e, quindi, destinati a frequenti negoziazioni sul mercato finanziario. La voce comprende anche eventuali differenze di indicizzazione e la quota del disaggio di emissione maturata sui titoli non immobilizzati.

16d - proventi diversi dai precedenti

Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle precedenti sottovoci della voce C16.
Si tratta, in particolare, dei seguenti:
- utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze
- interessi attivi su conti e depositi bancari di qualunque tipo
- interessi di mora ed interessi per dilazioni di pagamento concessi a clienti
- interessi maturati su crediti iscritti nell'attivo circolante per rimborsi d'imposte, crediti verso dipendenti, crediti verso Enti Previdenziali, ecc.
- sconti finanziari attivi non indicati in fattura, per pagamenti "pronta cassa" fatti a fornitori
- utili su cambi, sia quelli "maturati" (a seguito di valutazione a cambi correnti di crediti e debiti in valuta) sia quelli "realizzati"
- plusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante.

C17 - Interessi passivi ed altri oneri finanziari

Questa voce comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio che non siano di tipo straordinario, qualunque sia la loro fonte. L'importo da iscrivere è pari a quello maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti.

Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti:

- interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito, comprese le commissioni passive su finanziamenti (es: commissione sul massimo scoperto) e le spese bancarie e accessorie ad interessi e commissioni (vedi anche l'illustrazione della voce B7 per i costi di altri servizi finanziari da non rilevare in questa voce).
- differenze negative di indicizzazione su prestiti
- interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora
- sconti finanziari passivi, non indicati in fattura, concessi a clienti su pagamenti "pronta cassa"
- perdite su cambi, sia "maturate" che "realizzate"
- quote di competenza dell'esercizio su disaggi su emissione di prestiti passivi e di obbligazioni
- minusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell'attivo circolante.

Questa voce, come si è rilevato a proposito della voce A4, comprende anche gli interessi ed altri oneri finanziari capitalizzati. Essa deve essere suddivisa in sottovoci, in relazione agli oneri riguardanti imprese controllate, collegate e controllanti. Inoltre, nella nota integrativa il suo importo deve essere suddiviso in relazione ai prestiti obbligazionari, ai debiti verso banche e ai debiti verso altri soggetti e deve essere precisato l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati (art. 2427, nn. 8 e 12 Cod. Civ.).

In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che vanno a ridurre gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini sull'acquisto di macchinari) l'importo dei contributi deve essere portato a riduzione della voce C17, se conseguito nel medesimo esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi. Se conseguito in esercizi successivi, va iscritto alla voce C16d.

D - RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

Nelle voci D18 - Rivalutazioni e D19 - Svalutazioni, suddivise in tre sottovoci riferite, rispettivamente, alle partecipazioni, alle immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni (titoli a reddito fisso, crediti di natura finanziaria, azioni proprie) ed ai titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, si iscrivono tutte le svalutazioni su attività finanziarie ed i successivi ripristini di valore, entro i limiti delle precedenti svalutazioni effettuate.

Le voci in questione, per esempio, comprendono:

- svalutazioni delle partecipazioni e dei titoli a reddito fisso iscritte nell'attivo immobilizzato per perdite durevoli di valore e successivi ripristini di valore entro il limite del precedente valore di carico
- svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo circolante per il presumibile minor valore di realizzo sul mercato e successivi ripristini di valore entro il limite del precedente valore di carico
- differenze positive e negative di valore delle partecipazioni valutate col metodo del patrimonio netto, in conformità a quanto previsto nel Doc. n. 21 dei Principi Contabili
- accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate indicato al par. C.V.f del Documento n. 19 dei Principi Contabili (qualora si tratti di perdite non durevoli su partecipazioni immobilizzate, oppure di perdite che eccedono il valore contabile della partecipazione).

E - PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

L'aggregato E comprende tutti i costi e ricavi straordinari, che sono quelli da iscrivere nelle voci E20 - Proventi straordinari ed E21 - Oneri straordinari. Come precisato nel Doc. n. 12 dei Principi Contabili, si tratta di plusvalenze e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria dell'impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli effetti di errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.
Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione, o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti.
Le varie categorie di costi e ricavi straordinari sono quelle di seguito indicate, in base alla classificazione contenuta nel citato Documento n. 12.

- *Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda*

  Oneri di ristrutturazioni aziendali
  Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie
  Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la

permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati

- Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo
- Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni

Le plusvalenze e minusvalenze da alienazione devono essere iscritte in apposita sottovoce delle voci E20 ed E21.

b) Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'aliena zione di immobili civili ed altri beni non strumen tali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria

Anche queste plusvalenze e minusvalenze devono essere iscritte in apposita sottovoce della voce E20 ed E21.

c) Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria

Sono svalutazioni e rivalutazioni ritenute di natura straordinaria.

Si precisa che le rivalutazioni delle partecipazioni iscritte nel conto economico in applicazione delle disposizioni sulla valutazione col metodo del patrimonio netto, non hanno natura straordinaria e vanno rilevate alla voce D18, come precisato dal Documento n. 21 dei Principi Contabili.

d) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa

- Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, partecipazioni, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).
- Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5
- Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi eccezionali, imprevedibili ed occasionali

- Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.
- Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria
- Indennità varie per rotture di contratti.

e) Componenti di reddito relativi ad esercizi preceDenti

- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per omesse o errate registrazioni contabili
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori di rilevazione di fatti di gestione ed in particolare per l'applicazione di principi contabili non corretti (es.: omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.)
- Rettifiche di costi e ricavi per sconti (di natura non finanziaria), abbuoni, resi o premi relativi ad acquisti e vendite di precedenti esercizi
- Contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.

Non hanno carattere straordinario, invece, le variazioni dovute a rettifiche di stime contabili, per loro natura sempre soggette a variazione.

f) Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati
Si tratta degli effetti reddituali dell'adozione di un nuovo e diverso principio contabile. Ad esempio: il passaggio da Lifo a Fifo nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

g) Imposte relative ad esercizi precedenti
Per espressa previsione di legge, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi accessori (sanzioni e interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale, ecc. Esse vanno rilevate alla voce n. 21 - Oneri straordinari. La loro contropartita patrimoniale, se non vengono pagate nel corso dell'esercizio, può essere costituita sia dalla voce del Passivo B2 - Fondo

Imposte, sia dalla voce D11 - Debiti Tributari, secondo quanto precisato nel Doc. n. 19.

22 - Imposte sul reddito dell'esercizio

In questa voce si rilevano i tributi diretti quali l'IRPEG, l'IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive e le imposte sostitutive di tali tributi (ad esempio, quelle previste dal D. Leg.vo n. 358/1997 sulle ristrutturazioni aziendali).
L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio (acconti, importi versati per ritenuta e saldo).
La voce 22 va suddivisa in due sottovoci:

22a - Imposte correnti, che rileva le imposte dirette correnti, con contropartita (per quelle non pagate) le voci dello stato patrimoniale B2a - (Fondo) Imposte o D11 - Debiti Tributari
22b - Imposte differite, che rileva le imposte dirette differite, con contropartita la voce dello stato patrimoniale B2b - Fondo imposte differite (in conformità al Doc. n. 19 dei Principi Contabili)

La suddivisione può essere fatta, in alternativa, nella nota integrativa.

Gli sconti commerciali, che costituiscono rettifiche negative dei ricavi, sono gli sconti incondizionati indicati in fattura e gli sconti di quantità (vedi in proposito Doc. n. 13 dei Principi Contabili, par. DIII.d) nota 17). Ad essi si riferisce la norma dell'art. 2425-bis Cod. Civ. (come risulta anche dall'art. 28 della IV Direttiva che parla di "sconti concessi sulle vendite"). Gli sconti di cassa o "pronta cassa", invece, intervengono in una fase successiva a quella di vendita di beni e servizi, non sono indicati in fattura e non possono, dunque, costituire rettifiche dei ricavi. Essi rappresentano un fenomeno di natura finanziaria (onere per l'anticipato incasso di fatture).

Si precisa che la distinzione fra attività carat-teristica ed attività accessoria dipende dal settore merceologico nel quale l'impresa svolge la sua attività principale.

La voce A5 comprende anche la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi in conto capitale commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali, se contabilizzati non in una voce di patrimonio netto (procedimento non più ammesso, dal 1998, dalla legislazione tributaria) bensì mediante imputazione al conto economico. La quota del contributo di competenza dei successivi esercizi viene

compresa nella voce Risconti Passivi. Cfr. in proposito il Doc. n. 16 dei Principi Contabili, par. F.II.a.

La contropartita reddituale dei fondi per rischi e dei fondi per oneri va ricercata prioritariamente fra le voci dell'aggregato B diverse dalla n. 12 e dalla n. 13, dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi nello schema di conto economico.

Com'è noto, lo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 Cod. Civ. non consente l'iscrizione di apposite voci per "utilizzo di fondi" per cui, in ipotesi di successivo utilizzo di fondi per rischi ed oneri, il conto economico non registra alcuna specifica voce. Ai fini fiscali (ed in particolare ai fini della determinazione della base imponibile della nuova imposta IRAP) invece è importante porre in evidenza quei costi ed oneri che divengono certi in esercizi successivi a quelli nei quali sono stati effettuati per essi degli accantonamenti a fondi per rischi o a fondi per oneri. Si consiglia, pertanto, di illustrare tali componenti in apposita sezione della Nota Integrativa del bilancio.

Il concetto di ristrutturazione aziendale è precisato alla nota n. 35 del Doc. n. 12.

Per quanto riguarda la determinazione e l'iscrizione delle imposte differite si rinvia all'apposito documento della Commissione sulle "Imposte sul Reddito" di prossima emanazione. L'importo del fondo imposte differite rivelatosi esuberante (es.: a seguito dell'abolizione dell'ILOR dal 1998) va portato a rettifica dell'importo della voce 22b e non alla voce A5.

98A4994

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(1651421) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:
— presso le Agenzie dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA: piazza G. Verdi, 10 e via Cavour, 102;
— presso le Librerie concessionarie indicate nelle pagine precedenti.

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001. Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono con pagamento anticipato, presso le agenzie in Roma e presso le librerie concessionarie.

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1998

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio e termine al 31 dicembre 1998
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1998 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1998

PARTE PRIMA - SERIE GENERALE E SERIE SPECIALI

Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo	Descrizione		
Tipo A	Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari: - annuale	L.	**484.000**
	- semestrale	L.	**275.000**
Tipo A1	Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi: - annuale	L.	**396.000**
	- semestrale	L.	**220.000**
Tipo A2	Abbonamento ai supplementi ordinari contenenti i provvedimenti non legislativi: - annuale	L.	**110.000**
	- semestrale	L.	**66.000**
Tipo B	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale: - annuale	L.	**102.000**
	- semestrale	L.	**66.500**
Tipo C	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee: - annuale	L.	**260.000**
	- semestrale	L.	**143.000**
Tipo D	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali: - annuale	L.	**101.000**
	- semestrale	L.	**65.000**
Tipo E	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni: - annuale	L.	**254.000**
	- semestrale	L.	**138.000**
Tipo F	*Completo.* Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e non legislativi ed ai fascicoli delle quattro serie speciali (ex tipo F): - annuale	L.	**1.045.000**
	- semestrale	L.	**565.000**
Tipo F1	Abbonamento ai fascicoli della serie generale inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e ai fascicoli delle quattro serie speciali (escluso il tipo A2): - annuale	L.	**935.000**
	- semestrale	L.	**495.000**

Integrando con la somma di **L. 150.000** *il versamento relativo al tipo di abbonamento della* Gazzetta Ufficiale *- parte prima - prescelto, si riceverà anche l'Indice repertorio annuale cronologico per materie 1998.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della *serie generale*	L.	**1.500**
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L.	**1.500**
Prezzo di vendita di un fascicolo della *IV serie speciale «Concorsi ed esami»*	L.	**2.800**
Prezzo di vendita di un fascicolo *indici mensili*, ogni 16 pagine o frazione	L.	**1.500**
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L.	**1.500**
Supplementi straordinari per la vendita a fascicoli, ogni 16 pagine o frazione	L.	**1.500**

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L.	**154.000**
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L.	**1.500**

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L.	**100.000**
Prezzo di vendita di un fascicolo	L.	**8.000**

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1998
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo (52 spedizioni raccomandate settimanali)	L.	**1.300.000**
Vendita singola: ogni microfiches contiene fino a 96 pagine di Gazzetta Ufficiale	L.	**1.500**
Contributo spese per imballaggio e spedizione raccomandata (da 1 a 10 microfiches)	L.	**4.000**

N.B. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%.

PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L.	**451.000**
Abbonamento semestrale	L.	**270.000**
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L.	**1.550**

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, *nonché quelli di vendita dei fascicoli delle* annate *arretrate, compresi i supplementi ordinari e straordinari, sono* raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione dei dati riportati sulla relativa fascetta di abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082146/85082189

* 4 1 1 2 5 0 1 3 7 1 9 8 *

L. 24.000